

**TRIBUNAL SUPREMO  
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO  
GABINETE TÉCNICO**

**DOCTRINA JURISPRUDENCIAL SOBRE  
EL IMPUESTO DE SOCIEDADES.**

**2011-2012**

**Coordinador:** Juan Pedro Quintana Carretero. Magistrado Decano del Gabinete Técnico de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

**Autor:** D. Jesús María Calderón González. Magistrado del Gabinete Técnico de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

## ÍNDICE

I).Naturaleza, ámbito y hecho imponible .....	5
1.Ámbito de aplicación temporal. Regímenes transitorios.....	5
2.Tratados y Convenios .....	8
3.Hecho imponible. ....	13
4. Fraude de Ley .....	21
5. Obligación Real de Contribuir.....	23
II).Sujeto pasivo y domicilio fiscal .....	30
III).Exenciones .....	30
1.Entidades parcialmente exentas.....	30
IV.) Base imponible, concepto y determinación .....	34
1.Concepto.....	34
2. Determinación .....	35
3. Ingresos.....	42
4. Gastos .....	55
V.) Amortizaciones.....	59
1. El concepto de amortización.....	59
2. La amortización del inmovilizado material .....	59
3. La amortización del inmovilizado inmaterial.....	67
VI).Pérdida de valor de elementos patrimoniales.....	69
1.Perdidas .....	69
2. Provisión por insolvencias.....	70
3. Provisión por depreciación de existencias.....	107
4. Provisión por depreciación de valores mobiliarios.....	112
5. Otras provisiones por correcciones valorativas .....	125
6. Provisión para riesgos y gastos.....	133
7. Provisión para responsabilidades.....	136
8. Provisiones técnicas de las entidades aseguradoras .....	145
9. Provisión para pensiones .....	152
VII). Gastos no deducibles .....	155
1. Gastos no deducibles .....	155
2. Donaciones y Donativos deducibles.....	210
VIII). Reglas especiales de valoración .....	212
1.Reglas de valoración.....	212
2.Efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal del mercado .....	218
3.Reglas de valoración: Operaciones vinculadas .....	219
5.Subcapitalización.....	228
IX.) Imputación temporal .....	232
1.Concepto.....	232
2.Criterios de imputación temporal .....	232
3.Operaciones a plazo .....	254
3.1 Concepto.....	254

3.2 Imputación del incremento .....	255
4. El principio de inscripción contable .....	260
X).Rentas exentas y otras deducciones en la base imponible.....	263
1.Exenciones para evitar la doble imposición económica internacional .....	263
XI). Reversión de beneficios extraordinarios .....	275
1. Reversión de beneficios extraordinarios .....	275
2.Regímenes de diferimiento del Impuesto .....	296
XII).Compensación de bases imponibles negativas. ....	308
1. Compensación .....	308
2.Plazo para realizar la compensación.....	315
XIII). Periodo impositivo y devengo .....	318
1.Período impositivo.....	318
XIV).Tipos de gravamen y cuota íntegra .....	319
1.El tipo de gravamen.....	319
XV.) Deducciones para evitar la doble imposición.....	319
1.Deducción para evitar la doble imposición interna: .....	319
dividendos y plusvalías de fuente interna.....	319
2.Deducción para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo .....	333
3.Deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios.....	341
XVI). Bonificaciones.....	341
1.Obligaciones bonificadas.....	341
2. Beneficios fiscales aplicables por el «Año Santo Jacobeo 2004" y el "Forum Universal de las Culturas Barcelona 2004" .....	342
3.Otras Bonificaciones.....	346
3.1 Consorcios .....	346
3.2 Pymes .....	347
3.3 Empresas públicas que prestan servicios municipales o provinciales de carácter obligatorio.....	350
XVII). Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades. ....	351
1.Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. .....	351
2.Deducción por actividades de exportación.....	353
3.Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social.....	377
4. Deducción por inversiones en activos fijos nuevos.....	381
5. Deducción por inversiones .....	387
6. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas y libros .....	388
XVIII).Retenciones e ingresos a cuenta .....	389
1.Sujetos obligados a practicar las retenciones o los ingresos a cuenta .....	389

2 . Plazo de devolución de la retención .....	401
XIX).Pagos fraccionados.....	402
1.Tratamiento de los pagos fraccionados .....	402
XX).Gestión del Impuesto.....	402
1.Obligaciones contables y facultades de la Administración tributaria.....	402
2. Devoluciones .....	404
XXI). Regímenes especiales .....	405
1.Agrupaciones de interés económico.....	405
1.1Agrupación de interés económico española .....	405
2.Uniones temporales de empresas.....	406
2.1.Régimen fiscal .....	406
3. Régimen de transparencia fiscal.....	412
3.1.Sociedades transparentes : Régimen Jurídico.....	413
3.2.Desaparición de las sociedades transparentes: régimen transitorio.....	426
4.Régimen de las sociedades patrimoniales .....	428
4.1Inaplicabilidad del régimen .....	428
4.2 Tipo de gravamen y cuota íntegra .....	432
5. Régimen de consolidación fiscal .....	433
5.1 Inclusión y exclusión de sociedades en el grupo fiscal .....	433
5.2 Determinación de la base imponible del grupo fiscal. ....	444
5.3 Prescripción .....	445
5.4 Perdida del régimen.....	446
6. Régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio fiscal de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la UE .....	450
6.1.Fundamento y normativa aplicable.....	450
7.Régimen fiscal de la minería .....	481
7.1Beneficios fiscales .....	481
7.1.1.Factor de agotamiento minero .....	481
8. Empresas de reducida dimensión .....	491
8.1 Régimen jurídico .....	491
9. Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero .....	492
9.1.Fundamento y normativa aplicable.....	492
9.2 Lease-back. ....	497
10 .Régimen de las entidades deportivas.....	505
11.Régimen fiscal de las cooperativas.....	514
11.1 Cooperativas protegidas especialmente protegidas .....	514
12 Régimen fiscal de las fundaciones.....	514
12.1 Requisitos de las entidades sin fines lucrativos.....	514
13. Régimen especial de Canarias. ....	516
13.1 Deducción por inversiones en Canarias .....	516
13.2.Reserva para inversiones en Canarias .....	518
13.3 Bonificación a sujetos de nueva constitución.....	530
14. Otros Regímenes .....	531
14.1 Sociedades Agrarias de Transformación. ....	531

## INDICE

### I).Naturaleza, ámbito y hecho imponible

#### 1.Ámbito de aplicación temporal. Regímenes transitorios

Sentencia de 25 de mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 1468/2009 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1990 a 1996. Dado el alcance e importancia de las obras realizadas por el arrendatario, no cabe calificar a los inmuebles construidos dentro del concepto de obras menores y de mejora, resultando asimismo difícil admitir la regularización por este concepto, por la vinculación existente entre sociedades, que impide hablar propiamente de acto de liberalidad en favor de S. y luego en favor de H. debiendo entenderse que las obras pertenecían al arrendatario, que las hace definitivamente suyas cuando se transmiten los terrenos.FD Decimosexto.

Sentencia de 16 de Junio de 2011, Recurso de Casación núm. 105/2009. .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998 .Transmisión de Derechos no contabilizada. Cesión entre dos entidades de la posición contractual que una de ellas ostenta . Para que exista cesión de contrato han de concurrir el consentimiento del cedente, cesionario y del cedido. El consentimiento ha de constar de modo indubitado, pero puede ser tácito o expreso e incluso anterior, coetáneo o posterior. En el caso analizado concurre tal consentimiento tácito y al menos posterior en razón de la actuación del cedido, por lo que la cesión del contrato tuvo lugar y por ende procedía la regularización operada de la renta no declarada por la compra de los derechos y de la deuda de valor de mercado de los bienes a entregar en virtud de tal cesión a un tercero.FD Cuarto

Sentencia de 14 Septiembre 2012 . Recurso de Casación núm. 3254/2008 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997.Amortización de elementos del inmovilizado inmaterial . Dedución por la sociedad partícipe de las amortizaciones deducidas en la base imponible del grupo consolidado en ejercicios anteriores. Aplicación de

## **la Disposición Transitoria Novena, apartado 1, de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades**

**FD Tercero** “ (...) El criterio de la Sala de instancia es perfectamente lógico: el gasto pretendido ya se incluyó en la base del Grupo Consolidado 9/1986 en los años 1986 y 1987, por lo que su admisión en 1997 produciría una doble deducibilidad . Téngase en cuenta que esa circunstancia está condicionada en la mencionada Disposición Transitoria a que el gasto no haya sido deducido”.

**Sentencia de 28 de Junio de 2012, Recurso de Casación núm. 2584/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002. Reinversión de beneficios extraordinarios: aplicación de la deducción por reinversión establecida en la Ley 24/2001, de 27 diciembre, a rentas pendientes de integrar en la base imponible a 1-1-2002 por haberse acogido al régimen de diferimiento por reinversión del art. 21 LIS (disp. transit. 3ª Ley 24/2001, de 27 diciembre): plusvalía generada por la venta de las parcelas restantes del terreno adquirido en su día para la construcción de la actual sede de la entidad recurrente y aplicación de dicho régimen a las rentas pendientes de integración derivadas de la enajenación de inmuebles adquiridos por recuperación de otros activos, durante los ejercicios 1996 a 1998 Denegación improcedente pues el beneficio ya había sido reconocido con anterioridad.**

**FD Séptimo** “ (...) El argumento no lo consideramos jurídicamente acertado: el precepto, a diferencia de lo postulado por el TEAC, no permite la recalificación de la reinversión por beneficios extraordinarios de la que el interesado fuere beneficiario al amparo del artículo 21 de la Ley 43/1995 , sino que simplemente autoriza una utilización del beneficio preexistente en los términos que regula la disposición transitoria, de modo que la única facultad calificadora de la Administración al aplicar la misma -supuesta la firmeza e inatacabilidad de las liquidaciones correspondientes a los ejercicios en que a las rentas se les hubiere reconocido el beneficio- será la de determinar si realmente las rentas permanecen pendientes de integrar en la base imponible y tienen su origen en la operación que se había acogido al beneficio que le había sido reconocido, pero en ningún caso el texto transitorio permite volver sobre una calificación que ya había sido aceptada por la Administración o que por motivo de prescripción ya no podía alterar, por lo que en este punto la sentencia debe de ser casada.

Es esta misma argumentación la que ha de justificar que consideremos ajustado a derecho que se le reconozca a la entidad recurrente el derecho a acogerse a la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001 con respecto a los beneficios extraordinarios reinvertidos obtenidos por la venta de las parcelas sobrantes de las

adquiridas originariamente para la construcción de la sede de la entidad: efectuada la enajenación en el año 1996 y a la sazón no objetada aquella naturaleza, no procede, al socaire de la vigencia de la norma transitoria, que la Administración niegue ahora a la contribuyente lo que entonces no le negó.”

**Sentencia de 30 de Abril de 2012 , Recurso de Casación núm. 6214/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Regímenes transitorios específicos: régimen de declaración consolidada: cantidades pendientes de deducción en el momento de inclusión en el grupo:: aplicación de la disp. transit. 11ª LIS/1995, con carácter preferente a la disp. transit. 15ª: La disposición transitoria undécima tiene una dimensión objetiva, que es la que determina su obligado ámbito: las deducciones pendientes a la entrada en vigor de la Ley 43/1995 seguirán rigiéndose y aplicándose, hasta su extinción, por las leyes que habían establecido los respectivos beneficios fiscales.**

**FD Tercero** “Tratándose, sin duda, de una argumentación sólida, no obstante consideramos que no es suficientemente acogedora de todo el problema de la transitoriedad que quiso resolver el legislador.

A nuestra entender y en línea con lo razonado por la parte recurrente, la disposición transitoria undécima tiene una dimensión objetiva, que es la que determina su obligado ámbito: las deducciones pendientes a la entrada en vigor de la Ley 43/1995 seguirán rigiéndose y aplicándose, hasta su extinción, por las leyes que habían establecido los respectivos beneficios fiscales a los que aquellas se acogían, sin que en este punto de delimitación objetiva la norma transitoria haya establecido límite ni especificación subjetiva alguna.

Con diferente concepción, puramente subjetiva, la disposición transitoria decimoquinta alude a "los grupos de sociedades que tuvieren concedido el régimen de declaración consolidada a la entrada en vigor de la presente Ley ", para fijar su derecho a continuar disfrutando del mismo y su sumisión a las normas contenidas en el Capítulo en el que se integra el citado artículo 92.2. Ahora bien, este Capítulo, al que se remite la regla transitoria, contiene la regulación completa del "Régimen de los Grupos de Sociedades", de modo que la llamada a la aplicación del mismo a los Grupos Consolidados reconocidos con anterioridad tiene la función de prolongarles este reconocimiento, aunque sometiéndolos al nuevo régimen jurídico contenido en la Ley 43/1995, incluido el art. 92.2 , pero sin que esto excluya la aplicación también de la norma objetiva descrita en la disposición transitoria undécima, relativa a las cantidades pendientes de deducción que, con carácter transitorio, debe excluir la aplicación del mencionado artículo y que por eso nos induce a estimar el motivo y, por la misma razón, el recurso contencioso- administrativo que está en el origen de esta casación.”

**Sentencia de 19 de Enero de 2012, Recurso de Casación núm. 6121/2007. Impuesto sobre Sociedades. Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1997. Regímenes transitorios específicos: deducción por inversiones . Interpretación de la Disposición Adicional Décimo Segunda y Disposición Transitoria Undécima de la Ley 43/1995 , en relación con el artº 218.3 del RD 2631/1982.**

**FD Duodécimo**” (...)Recordemos que el artº 26 de la Ley 61/1978 , establecía la posibilidad de que los sujetos pasivos pudieran practicar una deducción en la cuota por las inversiones que «efectivamente» realizasen en activos fijos nuevos. Se partía de la premisa de que entre el encargo de los activos y la recepción de los mismos podía transcurrir más de un ejercicio, y de que para que la deducción resultase aplicable los bienes de que se tratase debían estar en funcionamiento. En desarrollo de la ley, el apartado 1 del artº 218 del R.I.S., estableció como regla general que las inversiones en activos que dieran derecho a la deducción se entenderían realizadas en el período en que entrasen en funcionamiento. No obstante, para aquellos casos en los que, y nadie discute que este sea el caso que nos ocupa, entre la fecha del encargo de los activos y la recepción efectiva de los mismos transcurriera más de dos años o cuando el plazo de pago de la inversión fuera superior a dos años, el precepto permitía que se computase la deducción "en los períodos en que se reali[zasen] los pagos, por la parte correspondiente".

Se observa, pues, que se prevé dos criterios, el general de entrada en funcionamiento, y el excepcional del criterio de caja. De optarse por este, lo que tampoco es discutido, ello supone que se compute la deducción en los periodos impositivos en que se realicen los pagos, a medida en que los mismos vayan realizándose. Ahora bien, no existe regla alguna, ni restricción, que obligue a que la opción del criterio de caja conlleve necesariamente el fraccionamiento de los pagos, o que estos se hagan en una proporción anual determinada, ni se vislumbra causa o finalidad sobre la que apoyar esta exigencia, la norma no prevé más que, cumplido los requisitos vistos para poder optar por el criterio de caja, se realice el pago. Por lo que ha de convenirse que le asiste la razón a la parte recurrente”

## **2.Tratados y Convenios**

**Sentencia de 26 de Mayo de 2011 , Recurso de Casación 5950/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995 .Compensación de pérdidas por parte de un establecimiento permanente situado en Francia por parte de la casa central, en este caso la entidad el B. P., S.A., residente en España. Convenio con Francia de 1973. Cuando lo que existe en el establecimiento son pérdidas, debe resolverse el problema con arreglo a la legislación interna y en este caso con arreglo al principio**

de renta mundial antes referido, sin que naturalmente, eso si, resulte admisible compensación de las pérdidas de un establecimiento permanente en el país de la fuente y en el país de residencia de la entidad, por lo que si en ejercicios sucesivos el establecimiento permanente tiene beneficios que se pueden compensar con arreglo a la legislación francesa, ello debe determinar la no aplicación de la exención fiscal o, como señala la parte recurrida, un ajuste positivo en la base imponible de la sociedad.FD Segundo. En idéntico sentido sentencias de de 16 de abril de 2009 y 29 de abril de 2009 .

Sentencia de 1 de Junio de 2011, Recurso de Casación núm. 855/2007.Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995.No infracción del Convenio para evitar la doble imposición suscrito con Holanda. Venta de acciones entre varias entidades utilizando la participación de una entidad holandesa no residente con la finalidad de ocultar el precio real de la transmisión y obtener ventajas fiscales por la plusvalía generada en Holanda, donde tributará con menor carga fiscal que en España .Resulta indiferente que las sociedades intervinientes en las operaciones pertenezcan o no al mismo grupo, pues de lo que se trata de determinar es la verdadera naturaleza de la operación y cuales son los verdaderos sujetos que con esa forma de actuar resultan beneficiados a efectos fiscales. No se niega el derecho a elegir los mecanismos más beneficiosos, sino de determinar cual es la verdadera naturaleza de la operación con el fin de aplicar la correcta tributación que corresponda, y esta labor no es contraria a la libre circulación de personas y capitales, cuya movimiento en función de las operaciones intracomunitarias que se realicen no puede eludir el cumplimiento de las obligaciones fiscales impuestas por los Estados miembros. .

FD Octavo “ (...) “En su último motivo de casación, se aduce infracción de la normativa comunitaria europea sobre libre circulación de capitales y personas, y el Convenio para evitar la doble imposición suscrito con Holanda. Critica que la sentencia considere que el precio de venta de las acciones de IQA realizada por Shell España sea el de 1.354.687.500 ptas. fijado por la Inspección y no el de 230.000 ptas. declaradas, y que se parta de la identificación de la sociedad holandesa con Shell, de tal forma que los ingresos percibidos por aquélla sean atribuidos a ésta. Concluye que: a) ha quedado probado que las sociedades que intervienen no pertenecen al mismo grupo, b) el ejercicio de una economía de opción es perfectamente legítimo sin que se haya logrado demostrar que se haya incurrido en simulación ni fraude de ley; c) es perfectamente legal la utilización de países de la UE para la realización de operaciones, siendo totalmente endeble la postura de la sentencia impugnada, basadas en sospechas, en

defensa del Erario español en perjuicio del holandés, por la razón nada atendible de que en Holanda los impuestos de esta naturaleza son más reducidos.

El Tribunal de instancia en su fundamento jurídico octavo expresó que (...)

“Este conjunto de indicios plurales resaltan el criterio de la Inspección en torno a que esta forma de vender las acciones persigue conseguir un beneficio fiscal, fraccionado el precio de la enajenación en dos partes y son indicios que están absolutamente acreditados, y de ello se extrae como única conclusión lógica que las únicas consecuencias de esa operación era obtener un menor coste fiscal pero para ello se debería de ocultar el precio real de la transmisión. Las sociedades holandesas BV tienen un régimen de tributación menor al que existe en España por la plusvalía generada.

A este resultado se hubiera llegado igualmente con la transmisión directa de las acciones, pero las consecuencias tributarias hubieran sido distintas, pues de haberse procedido de esta última forma, la actora hubiera obtenido un beneficio tributable por la transmisión onerosa de títulos valores. Por el contrario con este sistema operativo no solo no tributa por el incremento de patrimonio generado por la venta de las acciones al precio real sino la adquisición de las acciones por la entidad holandesa no residente y su posterior venta a La Seda de Barcelona, lo que genera una plusvalía que conforme a la legislación de aquél país tiene una carga impositiva inferior".>>

Lo que se pretende a través de este motivo de casación es sustituir la valoración de la prueba efectuada por el Tribunal de instancia, por la de la propia recurrente, cuando, como ya se ha indicado, esto no es posible en casación. La sentencia ha extraído de una serie de indicios la consecuencia de que lo que se pretendió con la operación efectuada de la venta de las acciones de I. era ocultar el precio real de la transmisión, y esta conclusión no resulta ilógica ni arbitraria, habida cuenta de que en la sucesión escalonada de venta de las acciones de I., en un primer momento al precio de 1 peseta la acción (230.000 acciones) se transforma, en un corto período de tiempo, mediante la transmisión a sucesivas entidades, en un precio extremadamente superior, de tal forma que la sociedad holandesa que adquiere a una peseta, vende en 700 millones las que había adquirido. Por tanto no es arbitraria la conclusión de identificar al sujeto vendedor con la sociedad holandesa no residente, receptora de las cantidades millonarias referidas, con el fin de obtener las ventajas fiscales derivadas de la menor tributación en Holanda que en España de las plus valías generadas. Se ha seguido, por tanto, un proceso lógico en el que, partiendo de unos hechos acreditados se obtiene unas consecuencias, mediante unos pasos dados según las reglas del criterio humano, cual exige el art. 386.1 LEC .

Frente a la anterior conclusión, resulta indiferente que las sociedades intervinientes en las operaciones pertenezcan o no al mismo grupo, pues de lo que se trata de determinar es la verdadera naturaleza de la operación y cuales son los verdaderos sujetos que con

esa forma de actuar resultan beneficiados a efectos fiscales. No se niega el derecho a elegir los mecanismos más beneficiosos, sino de determinar cual es la verdadera naturaleza de la operación con el fin de aplicar la correcta tributación que corresponda, y esta labor no es contraria a la libre circulación de personas y capitales, cuya movimiento en función de las operaciones intracomunitarias que se realicen no puede eludir el cumplimiento de las obligaciones fiscales impuestas por los Estados miembros. No se observa por ello ninguna infracción de las Directivas comunitarias ni del Convenio para Evitar la Doble Imposición con Holanda, cuyos preceptos de unas y otro que se consideran infringidos ni siquiera se mencionan, lo que constituye una dudosa formulación de los motivos de casación, cual exige el artículo 92.1 de la Ley Jurisdiccional “

**Sentencia de 2 de Junio de 2011, Recurso de Casación 2577/2005. País Vasco .Impugnación de la Norma Foral de Guipúzcoa 7/96 de 4 de julio -BOG 133 de 10-7-96-, Norma Foral de Alava 24/96 de 5 de julio -BOTH. 90 de 9 de agosto- y Norma Foral de Bizkaia 3/96 de 26 de junio -BOB 135 de 11 de julio- por las que se regula el Impuesto sobre Sociedades.Inexistencia de "ayudas de Estado", en el sentido del artículo 92 del TCE (actual artículo 88 ). Principio de Solidaridad. FD Quinto.**

**Sentencia de 3 de Abril de 2012 , Recurso de Casación núm .610/2009. Norma Foral 7/2005, de las Juntas Generales de Bizkaia. Tipos de gravamen. Análisis del concepto de ayuda de Estado conforme a la doctrina comunitaria: ventaja económica; que sea otorgado por el Estado o con fondos estatales; que sea selectiva o específica; que falsee la competencia. La especialidad foral esta expresamente reconocido por la Constitución, por lo que si bien en principio resultaría contraria a los principios de la tributación, debe reputarse ajustada a derecho por la propia excepcionalidad constitucionalmente prevista. En fin, la solidaridad, rectamente entendida, no es exigencia de uniformidad ni tampoco proscribire toda diferencia. Es precisamente la constancia de notables desigualdades de unas partes del territorio con respecto a otras las que entran en contradicción con dicho principio ( STC 64/1990, de 5 de abril ); de tal manera que resulta posible una cierta competitividad fiscal entre Comunidades Autónomas, con diferentes ofertas de incentivos, siempre que, por su importancia, no deban calificarse de auténticas "Ayudas de Estado", sometidas a un régimen especial por el Derechos Europeo. FDs Cuarto, Sexto y Séptimo. Votos particulares.**

**Sentencia de 3 de Abril de 2012 , Recurso de Casación núm 647/2009. Decreto Foral Normativo 1/2005, de 30 de Diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de Junio, del Impuesto sobre Sociedades, así como del Acuerdo**

de convalidación de las Juntas Generales de Bizkaia de 1 de Febrero de 2006. Aplicación de la doctrina de la STJCE caso Azores por la Sala de instancia. No se puede interpretar el concepto de autonomía institucional de manera diferente a como se ha realizado por el TJCE. El País Vasco responde fiscalmente de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse; no quedó acreditada la existencia de aportaciones financieras del Gobierno Central y su relación con la adopción de las medidas fiscales adoptadas. En ningún momento se ha puesto de manifiesto que en la determinación del cupo incidiese de algún modo el nivel de recaudación de las Haciendas Forales, de modo que una menor recaudación de estas supusiera una menor aportación al Estado. Desde el momento que se confirma que las instituciones del País Vasco asumen las pérdidas de recaudación de sus medidas fiscales, sin que el coste haya sido trasladado al Estado, no cabe hablar de infracción del principio de solidaridad. Votos particulares..FDS Tercero a Séptimo. Votos particulares.En idéntico sentido , la Sentencia de 4 de abril de 2012 , Recurso de Casación núm 628/2009, dictada respecto del Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 4/2005, de 30 de diciembre, publicado en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava (BOTH) del mismo día, que modifica la Norma Foral 24/1996, del Impuesto de Sociedades, y contra el Acuerdo de las Juntas Generales de Álava 4-2005 que lo convalidó.FDS Segundo a Séptimo, también con Votos particulares .

Sentencia de 29 de Noviembre de 2012, Recurso de Casación núm. 3848/2010 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1994 y 1995. El gasto por la dotación para cubrir las posibles responsabilidades asumidas en el contrato de fecha 9 de abril de 1992, que realizó la entidad recurrente en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1994, está vinculado funcionalmente y para la realización de los fines de la actividad de construcción del edificio, gestión y administración, e igualmente está correlacionado con dicha actividad realizada en Portugal y que constituye establecimiento permanente. Por tanto, dicha dotación al gasto para cubrir las posibles responsabilidades debe imputarse a la actividad del establecimiento permanente en Portugal. Para el impuesto y ejercicio controvertido en el presente caso el Tratado vigente lo constituía el Convenio suscrito entre España y Portugal para evitar la doble imposición sobre la renta de 29 de mayo de 1968, ratificado por Instrumento de 1 de diciembre de 1968 (BOE de 31 de marzo de 1970). Es por ello que es conforme a derecho imputar el gasto dimanante de la garantía acordada a efectos de provisiones al establecimiento permanente en Portugal, de conformidad con el artículo 7 del Convenio suscrito entre España y Portugal para evitar la doble imposición sobre la renta de 29 de mayo de 1968, que prevé que las rentas de los establecimientos permanentes ya

sean positivas o como en este caso negativas, solo pueden ser consideradas en el Estado donde se situó dicho establecimiento, esto es, el Estado fuente de la renta, en este caso Portugal, conclusión que no se ve afectada por el hecho de que en Portugal no se efectuara ajuste alguno por la dotación para la provisión derivadas del contrato, porque ello es únicamente imputable a la recurrente. FDS Tercero a Quinto.

### **3.Hecho imponible.**

**Sentencia de 30 de Marzo de 2011, Recurso de Casación 371/2007.Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999. Si según la cláusula séptima del contrato de 4 de febrero de 1999, ambas partes se consideraran saldadas y liquidadas en cuanto a sus respectivas contraprestaciones, no hay duda que ha existido una condonación de la deuda correspondiente a esos intereses, lo que supone un rendimiento gravado, al constituir hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, según el art. 10 de su Ley Reguladora.**

**FD Tercero** “La parte recurrente alega en su segundo motivo de casación lesión del principio de capacidad económica al exigir un tributo sobre una renta inexistente. Añade que, aunque el art. 19 de LIS niega la deducibilidad fiscal de los gastos que no figuren contabilizados, no puede llevar al gravamen de rentas inexistentes, pues ello supondría colocarse al margen del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades que es la obtención de rentas por el sujeto pasivo.

El recurrente olvida el alcance material de la operación que consta en la cláusula séptima del contrato de venta del inmueble de 4 de febrero de 1999 en la que se pacta que "ambas partes se consideran saldadas y liquidadas en cuanto a sus respectivas pretensiones y por consiguiente renuncian a cualquier tipo de contraprestación futura", cláusula que supone la condonación del resto de los créditos que ostentaba P. B. por importe de 577.222.602 ptas., referente a intereses, comisiones y costas, pues no hay que olvidar que en la escritura pública de venta de 17 de febrero de 1999, se hace constar la anotación de embargo en favor del Banco Hispano Americano por importe de 1.177.222.602 ptas, de los que 577.222.602 ptas, se referían a dichos intereses, comisiones y costas y 600.000.000 al importe de la hipoteca. A lo que hay que añadir que en la escritura pública de 22 de febrero de 1999 E. C. cede a P. B. no sólo el pleno dominio de la finca, sino la titularidad del principal del préstamo y de los créditos derivados del mismo (intereses devengados) respecto de los cuales, en el apartado VII de la parte expositiva, se dice "Que los comparecientes tienen convenida la cesión del crédito hipotecario reseñado en el antecedente I) y por lo tanto de los créditos que el mismo incorpora, lo que se lleva a cabo mediante este instrumento, siendo los intereses cuantificados en el apartado V ("Importe adeudado que ascendía a mil ciento setenta y siete doscientas veintidós mil sesenta y dos pesetas en concepto de principal e intereses

remuneratorios y moratorios)"). Es decir, si según la cláusula séptima antes dicha del contrato de 4 de febrero de 1999 ambas partes se consideraran saldadas y liquidadas en cuanto a sus respectivas contraprestaciones, no hay duda que ha existido una condonación de la deuda correspondiente a esos intereses, lo que supone un rendimiento gravado, al constituir hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, según el art. 10 de su Ley Reguladora .”

**Sentencia de 12 de Mayo de 2011, Recurso de Casación 1984/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1993 y 1994 . Liquidaciones dictadas en ejecución de la resolución del TEAC, cambiando la calificación inicial por improcedencia de fraude a la ley. Posibilidad de nuevas actas. Ausencia de indefensión.**

**FD Tercero** “En el primer motivo de casación la parte recurrente trata de conseguir que se anulen las liquidaciones giradas en ejecución de un acuerdo del TEAR de La Rioja, pues entiende que anuladas las liquidaciones derivadas de un expediente de fraude de ley ya no cabe liquidar los hechos imponibles a que se refiere tal expediente.

Es preciso señalar, como hace la resolución del TEAC, que el 12 de noviembre de 1998 el Delegado Especial de la AEAT en La Rioja, previa autorización el 30 de septiembre de 1998 para la instrucción de expedientes de fraude de ley a la entidad R. S.A. en relación a las operaciones de compra y posterior venta de títulos de Deuda Pública de la República de Austria, dictó sendos acuerdos en cuya virtud, una vez instruidos los expedientes de fraude de ley, elevaba a resolución definitiva la propuesta de resolución del instructor de los expedientes, declarando la existencia de fraude de ley a los efectos de gestión y liquidación procedentes. Los acuerdos se notificaron el 16 de noviembre de 1998 a la entidad interesada. Consecuencia de tal declaración, se incoaron dos actas A02 (disconformidad) por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1993 y 1994, nº 70091936 y nº 7009195, en las que se regularizan las operaciones aludidas (no admitiéndose las minusvalías declaradas por la entidad, en tales ejercicios, derivadas de la compra y posterior venta de los títulos de Deuda Pública austríaca). El 22 de diciembre de 1998, el Inspector Regional de Navarra dicta liquidaciones confirmatorias de las propuestas contenidas en las actas de disconformidad. Tanto los acuerdos de declaración de fraude de ley, dictados por el Delegado Especial de La Rioja, como los de liquidación tributaria, dictados por el Inspector Regional de Navarra, fueron objeto de dos reclamaciones económico- administrativas ante el Tribunal Regional de La Rioja, la primera el 1 de diciembre de 1998 (a la que se le otorgó el nº de reclamación 841/98), la segunda el 12 de enero de 1999 (a la que se le otorgó el nº de reclamación 37/99).

El Tribunal Regional de La Rioja, con fecha 27 de julio de 1999, previa acumulación de las dos reclamaciones interpuestas a la reclamación nº 841/98, dictó, en primera instancia, una única resolución -notificada el 30 de julio de 1999- en la que estimó

parcialmente las reclamaciones formuladas, pues anulaba los acuerdos del Delegado Especial de La Rioja de declaración de fraude de ley a los efectos de gestión y liquidación procedentes, al no considerarlos ajustados a derecho, y, correlativamente, los actos de liquidación dictados por el Inspector Regional de Navarra, en la medida en que tuvieron su origen y causa directa en los citados acuerdos declarativos de fraude de ley. Pero todo ello, sin perjuicio de que tales actos fueran sustituidos por otros que recogieran la doctrina unificada del Tribunal Económico-Administrativo Central en relación al tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades de la diferencia negativa derivada de la compra y posterior venta de bonos y obligaciones de la República de Austria.

En ejecución de la Resolución del TEAR de La Rioja, la Inspección Regional notificó a la entidad R.S.A., el 27 de septiembre de 1999, el inicio de actuaciones inspectoras de carácter parcial, limitada a las operaciones de inversión y desinversión de bonos de la Deuda Pública austríaca relativas a los ejercicios 1993 y 1994 y como resultado se incoaron, el 5 de noviembre de 1999 las actas A02 (disconformidad) nº 70209055 y nº 70209064, a las que se hizo referencia en el Antecedente de Hecho Primera de esta sentencia.

De lo que antecede se desprende que la Administración Tributaria ha actuado de conformidad con la resolución firme del TEAR de 27 de julio de 1999, que no impide que aquella pueda levantar nuevas actas, como pretende la recurrente, sino que aquellas estén basadas en el fraude de ley. Sin que en ningún momento la incoación de nuevas actas provoque la indefensión alegada por la recurrente, puesto que no hay verdadera vulneración constitucional, ni violación del artículo 24 de la Constitución, por el hecho de que el proceso no haya conducido al resultado que el litigante esperaba y no la hay tampoco por el hecho de que en el proceso no se hayan aplicado las normas procesales pretendidas por el litigante, siempre que esta falta de aplicación no roce las garantías constitucionalizadas. Así mismo, la indefensión ... sólo tiene lugar cuando se impide la aplicación efectiva del principio de contradicción, con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado: la indefensión. Para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, no basta con una simple vulneración meramente formal, sino que es necesario que aquel efecto material de indefensión se produzca. Situación que no se ha producido en el caso que se examina “..

**Sentencia de 8 de Septiembre de 2011, Recurso de Casación núm. 4862/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996, 1997, 1998, 1999 y 2000. Incorporación a contabilidad de una deuda inexistente y consecuencias de ello. Artículo 140.4 y 5 de la Ley 43/1995 .**

**FD Segundo** “(...)Y dicho lo anterior, hay que señalar que consta en el fundamento jurídico cuarto de la sentencia recurrida que ya en el ejercicio 1991, y por tanto, con anterioridad al de 1993, en que se pretende haberse producido el ingreso de "D. S.L.", "de acuerdo con la contabilidad aportada por el representante de la entidad P. SA, en el asiento del mes de diciembre se reconoce una deuda con proveedores por importe de 257.757.763 ptas. (1.549.155,36 €). Posteriormente a 31 de octubre de 1992, la cuenta de proveedores se carga con abono a la cuenta "efectos a pagar" por un importe de 257.757.763 ptas. (1.549.155,36 €). Posteriormente la cuenta efectos a pagar de carga con abono a la cuenta "Deudas a corto" quedando la cuenta efectos a pagar con saldo cero. En el ejercicio 1996 la cuenta "Deudas corto" se denomina como "D. SL", con un importe de 257.757.763 ptas. (1.549.155,36 €)."

También se hace constar en el mismo Fundamento que habiendo solicitado la Inspección información al Registro Mercantil en relación a la empresa "D. SL" se determinó que se trataba de una sociedad disuelta de pleno derecho y cancelados sus asientos de conformidad con la Disposición transitoria 6.2 de la ley de Sociedades Anónimas, , así como que se encuentran sin depositar dentro del plazo establecido las cuentas anuales de la sociedad, siendo el último depósito realizado el 25 de agosto de 1992.

No cabe duda de que la alegación de la recurrente referente a los ingresos llevados a cabo por "Diversa, S.L.", en el año 1993, por importe de 257.757.763 ptas., aisladamente considerada, podría haber tenido ante la Sala de instancia un cierto valor, si no fuera por razón de lo que acabamos de exponer en orden a la contabilización de la deuda y a la situación mercantil y registral en que se encuentra la empresa "Diversa, S.L." y, en definitiva, porque la sentencia también declara probado que "no se ha acreditado en forma alguna la naturaleza de dichos ingresos, a que concepto corresponden, ni la existencia de reclamación, judicial o extrajudicial, de la referida deuda por parte de la entidad Diversa, deuda que se ha mantenido sucesivamente en el balance de acreedores de la entidad a lo largo de cinco ejercicios, lo que resulta un tanto anómalo en la marcha de cualquier entidad mercantil, que lógicamente tiene como objetivo principal la obtención de beneficios y que sin embargo, ante un crédito de tal entidad permanece impasible".

Pues bien, las apreciaciones llevadas a cabo por la Sala y conclusiones que de ellas derivan no pueden ser alteradas en casación, más aún cuando aparecen motivadas suficientemente, sin que puedan ser calificadas de arbitrarias o irrazonables, debiéndose añadir a ello que la entidad recurrente ha tenido oportunidades más que suficientes de acreditar la causa de la deuda y el momento en que se generó y sin embargo, no lo ha hecho.

Procede, en consecuencia, desestimar el primer motivo del recurso.”

**FD Tercero** “No mejor suerte debe correr el segundo motivo, alegado por la entidad recurrente.

En efecto, en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia, la Sala de instancia nos dice que resuelve la cuestión, que denomina "subsidiaria", pero que va ligada estrechamente a la principal, acerca de que la deuda se generó en 1993 y por ello está prescrita, rechazándose la argumentación y pretensión de la demandante, por cuanto, como hemos dicho anteriormente, la sentencia de instancia recoge como hecho que ya en el mes de diciembre de 1991 figuraba en la contabilidad de la empresa recurrente una deuda con proveedores por importe de 257.757.763 ptas. (1.549.155,36 €) y que posteriormente se produjeron distintos cargos y abonos entre distintas cuentas, así como que a través los distintos datos fácticos llega a la conclusión de que "la Inspección actuó correctamente al aplicar el art.140.4 de la Ley 43/1995 , en virtud del cual se presume la existencia de rentas no declaradas y sujetas a tributación que deben ser integradas en la base imponible en el supuesto de que en contabilidad figuren deudas inexistentes, renta que debe imputarse al período impositivo más antiguo no prescrito, y que en el presente supuesto corresponde al ejercicio 1996", lo que supone la aplicación del artículo 140.5 .

En todo caso, la sentencia niega que "la deuda ha quedado suficientemente acreditada" (Fundamento de Derecho Sexto).

Con estos materiales, y de acuerdo con lo expuesto y lo razonado en el anterior Fundamento de Derecho, procede la desestimación del motivo, sin que tenga trascendencia alguna que de forma más o menos acertada, se haga referencia a la doctrina de la sentencia de la propia Sala de instancia, de 11 de marzo de 1999 , referida a los efectos de las bases declaradas como negativas en ejercicios prescritos. Nada tiene que ver ello con la aplicación de un precepto legal que prevé expresamente la incorporación a contabilidad de una deuda inexistente y las consecuencias de ello (artículo 140.4 y 5 de la Ley 43/1995 ).

Y si la parte estima que la sentencia ha resuelto la cuestión subsidiaria de acuerdo a doctrina no aplicable y no con arreglo al artículo 140.5 de la Ley 43/1995 o que ha incurrido en falta de motivación o cualquier otro defecto formal de argumentación, debió hacer valer el motivo por la vía del artículo 88.1. c) de la Ley de esta Jurisdicción y no a través de la letra d) de dicho precepto.”

**Sentencia de 18 de Mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 4805/2007 .Impuesto sobre Sociedades 1993. Indemnización percibida por la recurrente y derivada de la red de distribución de gas a cargo de terceros. Los mecanismos de contabilidad, al exigir la baja por amortización de la tubería desplazada, producen los efectos de un resultado positivo aparente, pero al ser necesaria la sustitución de la red desplazada, la reinversión se produce automáticamente, y, como en dicho**

**mecanismo transmisivo la indemnización inicialmente percibida se limita como máximo a reparar el daño causado, no existe un beneficio que pueda quedar sometido a tributación como renta obtenida. .FDTercero. En el mismo sentido la Sentencia de 13 de junio de 2005, Recurso de Casación núm. 1891/2000 , FD Cuarto, que cita las Sentencias de 18 de mayo y 1 de junio de 2004 , Recursos de Casación núms. 3644/1999 y 6228/1999 .**

**Sentencia de 5 de Diciembre de 2011, Recurso de casación 2523/10. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003. Ampliación de capital con una prima de emisión tan desproporcionadamente elevada que no responde a su funcionalidad propia ni tiene justificación mercantil: no se origina una adquisición lucrativa gravable en el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad que amplía su capital. FDS Primero y Segundo. En términos muy semejantes, las Sentencias de 28 de noviembre de 2011, Recurso de casación 4389/08, FDS Segundo y Tercero y 21 de noviembre de 2011 , Recurso de Casación 3903/09, FDS Segundo y Tercero .**

**Sentencia de 7 de Febrero de 2012 , Recurso de Casación nº 427/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995. Artículo 140 de la Ley 43/1995 LIS. Presunción de obtención de rentas: imputación de las rentas presuntas al periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos: imputación procedente, sin que a ello obste que dicho periodo fuera anterior a la entrada en vigor de la LIS/1995- En todo caso la anotación contable determinante del incremento del patrimonio se produce vigente la norma y la misma remite la imputación al período más antiguo de los no prescritos.**

**FDTercero** “En el siguiente motivo, formulado al amparo de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional , plantea, en primer lugar, si el artículo 140 de la Ley 43/1995 LIS, en que se funda la sentencia recurrida y las autoridades administrativas y TEAC, es aplicable por razones temporales al presente caso. Su razonamiento se basa en el propio tenor literal del art. 140.5 que dice:

"El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pruebe que corresponde a otro u otros".

Critica la parte recurrente que la Inspección haya imputado el incremento de patrimonio puesto de manifiesto en 1996 al ejercicio 1995, siendo así que en dicho período impositivo (1995) la Ley 43/1995 no estaba vigente, al disponer su DF undécima , "que será de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de la expresada fecha (1 de enero de 1996)".

(...)En relación con esta cuestión aduce la parte recurrente que el art. 140 contiene una excepción al principio de imputación al período más antiguo no prescrito, cual es la de que se pruebe de que corresponden a otro u otros, en cuyo caso a éstos habrá de imputarse la renta, aunque este período estuviera prescrito.

El argumento no puede acogerse pues la dicción literal del artículo 140.5 sólo permitiría la solución a la que llega la recurrente si el sujeto pasivo prueba que corresponde a otro u otros períodos, y esta prueba no se ha realizado por la recurrente. Pero es que además la regla ya venía establecida implícitamente en el artículo 15 de la Ley 61/1978, como señala no sólo la sentencia, sino el TEAC, por lo que, como señala el Abogado del Estado, "La Ley 43/95, en este extremo, ha dado continuidad a la Ley 61/1978, consiguientemente, si la anotación contable se produce en el año 1996 (vigente la nueva Ley 43/95) y ésta remite la imputación al período más antiguo de los no prescritos, no puede entenderse vulnerado el precepto en base al argumento de la recurrente de que el en el año 1995 no se encontraba vigente el art. 140 de la Ley 43/95 ". En todo caso la anotación contable determinante del incremento del patrimonio se produce vigente la norma y la misma remite la imputación al período más antiguo de los no prescritos.

No cabe la integración de hechos solicitada por la parte recurrente, pues a aparte de que en la instancia renunció a probar que los fondos eran anteriores a 1995, no se dan los supuestos para esa integración, que según reiterada jurisprudencia, citada por el Abogado del Estado exigiría que los nuevos hechos no contradigan los declarados probados por la sentencia recurrida.”

**Sentencia de 4 de Abril de 2012, Recurso de Casación 409/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1990. Las cantidades que la recurrente percibió, por el desplazamiento de canalizaciones o redes de gas no constituyen una renta conformante del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, sino, un resarcimiento o compensación por la pérdida inicial de tal elemento patrimonial de su activo fijo, es decir, una percepción o retribución indemnizatoria de la sustitución de la servidumbre de paso de tubería preexistente por la nueva instalación de una servidumbre de paso alternativa con nuevo tendido de tubería. Las comentadas cantidades percibidas lo han sido, pues, a título de indemnización, como resarcimiento o compensación por la pérdida o por haber tenido que dar de baja las redes desplazadas a requerimiento de terceros, sin que, por tanto, se hayan obtenido tales ingresos a título de contraprestación o realización de servicios a dichos terceros o como un dar o hacer en favor de los mismos. En consecuencia, conforme a lo antes expuesto, no puede computarse como ingreso la diferencia existente entre el valor neto contable de la servidumbre y tubería preexistentes y el coste del establecimiento de la nueva servidumbre de paso y de la instalación de canalización sustitutiva. .FD Quinto.**

**Sentencia de 5 de Octubre de 2012, Recurso de Casación para unificación de doctrina núm. 259/2010. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999 .La Ley no exige una prueba extracontable a efectos de la imputación de la renta bien en un periodo anterior prescrito, bien a otro más moderno, aún cuando no estuviere prescrito, por lo que resulta válido cualquier medio de prueba admitido en Derecho, incluidos los libros de contabilidad, a la hora de fijar el momento en que se generó la renta así como el periodo impositivo al que resulte imputable. Una vez apreciada por la Inspección que se trata de una deuda inexistente, es precisamente la contabilidad, si se encuentra legalizada, la que puede dar luz , entre otros medios, de la fecha del registro de la deuda que no se considera por la falta del debido soporte documental.**

**FD Cuarto.**”El art. 140 de la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre , del Impuesto sobre Sociedades , ante la eventualidad de que el obligado tributario no reflejase en contabilidad su situación patrimonial, con la consiguiente ocultación, estableció una serie de presunciones "iuris tantum" dirigidas a hacer tributar rentas ocultas o no declaradas y ello tanto cuando se tratase de supuestos de infravaloración del activo (apartados 1, 2 y 3) como de deudas inexistentes (apartado 4), recogiendo, a continuación, en el apartado 5, una norma para la liquidación del impuesto en estos casos, al determinar que "El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros".

Por lo que respecta a esta regla, la ley no alude expresamente a la prescripción al señalar sólo que el sujeto pasivo puede probar que la renta corresponde a otro u otros periodos impositivos distintos del más antiguo no prescrito, pero resulta patente, si esta prueba permite al sujeto pasivo acreditar que los activos ocultos o pasivos ficticios se han financiado con rentas no declaradas, pero obtenidas en un periodo distinto, que la prescripción debe desplegar sus efectos. El art. 140 no era una norma dirigida a evitar los efectos de la prescripción, ante una ocultación del contribuyente, sino una norma de liquidación del impuesto mediante una serie de presunciones legales para facilitar esa liquidación en estos casos, sin perjuicio de la prescripción cuando ésta se probase por el sujeto pasivo.”

**FD Quinto** “Los casos comparados se refieren al supuesto de "deudas inexistentes " o "pasivo ficticio", coincidiendo las sentencias comparadas en que la contabilidad reflejaba deudas inexistentes.

La discrepancia surge, sin embargo, a la hora de dar o no validez a los libros de contabilidad, no a efectos de la presunción de la generación de la renta, sino para la prueba del origen de la deuda y su imputación a un periodo anterior prescrito.

En contra del criterio de la Inspección y que viene a confirmar la Sala, aunque con un argumento que no se correspondía con lo debatido, hay que reconocer que la Ley no exige una prueba extracontable a efectos de la imputación de la renta bien en un periodo anterior prescrito, bien a otro más moderno, aún cuando no estuviere prescrito, por lo que resulta válido cualquier medio de prueba admitido en Derecho, incluidos los libros de contabilidad, a la hora de fijar el momento en que se generó la renta así como el periodo impositivo al que resulte imputable.

Por tanto, la justificación dada para excluir la documentación contable, relativa a que los libros de los empresarios no reflejan la imagen fiel de la entidad, puede tener sentido a la hora de determinar si una deuda contabilizada responde o no a un pasivo ficticio, pero una vez apreciada por la Inspección que se trata de una deuda inexistente, es precisamente la contabilidad, si se encuentra legalizada, la que puede dar luz, entre otros medios, de la fecha del registro de la deuda que no se considera por la falta del debido soporte documental.”

#### **4. Fraude de Ley**

**Sentencia de 27 de Junio de 2012, Recurso de Casación num. 1509/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999. Fraude a la ley; procedimiento. Para declarar fraudulento determinado hecho imponible no era suficiente la mera discrepancia de la Administración, sino que era necesario un expediente especial en el que se aportase la prueba correspondiente con audiencia del interesado. El procedimiento regulado en el Real Decreto 1919/1979, era, en realidad, un procedimiento incidental, que concluía con un acto de fijación vinculante para la propia Administración en el momento de la práctica de la correspondiente liquidación definitiva. Tras su derogación se consideró aplicable lo dispuesto en el art. 68 y ss de la Ley 30/92. Se admitió la impugnación autónoma en la vía económico-administrativa de la resolución declarativa de haberse actuado en fraude de ley. El régimen cambia con la vigente LGT.**

**FD Tercero**”-Previamente al examen de los motivos conviene recordar la evolución de la regulación del fraude de ley.

Así nos encontramos que el art. 24.2 de la Ley General Tributaria de 1963, en su redacción originaria, establecía que "Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que se produzcan un resultado equivalente del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado."

Este procedimiento especial se reguló inicialmente a través del Real Decreto 1919/1979, de 29 de Junio, cuyo art. 5 señalaba la obligación de notificar el acuerdo a los interesados, y que contra el mismo cabría interponer recurso de reposición o

directamente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central. pasándose una vez firme, según el art. 6, a la fase de ejecución, que correspondía al Delegado de Hacienda competente, que debía anular las liquidaciones que se hubieran practicado como consecuencia de fraude de ley y efectuar la nueva liquidación.

De la normativa expuesta se deduce que para declarar fraudulento determinado hecho imponible no era suficiente la mera discrepancia de la Administración, sino que era necesario un expediente especial en el que se aportase la prueba correspondiente con audiencia del interesado. El procedimiento regulado en el Real Decreto 1919/1979, era, en realidad, un procedimiento incidental, que concluía con un acto de fijación vinculante para la propia Administración en el momento de la práctica de la correspondiente liquidación definitiva, que constaba de cuatro fases: iniciación, instrucción, resolución y ejecución.

Sin embargo, el Real Decreto 1919/1979, de 29 de Junio, resultó derogado por el Real Decreto 803/1993, de 28 de Mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios (Disposición Derogatoria única).

En esta situación, esta Sala, sentencias de 4 de Diciembre de 2008, casación 4840/06 ; 29 de Abril de 2010, casación 100/2005 , 28 de Marzo de 2011, casación 130/2007 y 3 de Octubre de 2011, casación 2528/2007 , consideró procedente la aplicación supletoria de la normativa del procedimiento administrativo previsto en los artículos 68 y siguientes de la ley 30/92, de 26 de Noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , en base a lo que disponía el art. 9 de la ley 230/1963, de 28 de Diciembre, General Tributaria , y estableció la propia Disposición Adicional 5ª de la ley 30/92 , criterio que no se modifica después de la reforma de la Ley General Tributaria por ley 25/1995, de 20 de Julio, en cuanto el nuevo art. 24.1 continuó exigiendo que el fraude de ley fuera declarado en expediente especial con audiencia del interesado.

Por otra parte, el Tribunal Supremo admitió la impugnación autónoma en la vía económico-administrativa de la resolución declarativa de haberse actuado en fraude de ley, en procedimientos tramitados con arreglo a la normativa procedimental general, llegándose de esta forma a la nueva ley General Tributaria, cuyo art. 15 introduce el concepto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria como figura que sustituye a la regulación del fraude de ley, exigiendo su art. 159 para que la Inspección de los Tributos pueda declarar el referido conflicto un informe favorable de una Comisión consultiva, informe que no es susceptible de recurso independiente, sin perjuicio de que proceda contra la liquidación que se practique, momento en el que podrá discutirse la procedencia de la declaración de abuso en la aplicación de la norma tributaria.

**FD Cuarto**.-En el presente caso la normativa aplicable era la Ley General Tributaria de 1963, después de la modificación operada por la ley 25/1995, habiéndose tramitado el expediente de fraude de ley, con arreglo al procedimiento administrativo común, con intervención de los interesados, finalizando por resolución del Delegado Especial de la AEAT en Madrid de 12 de Diciembre de 2002, declarando la existencia de fraude de ley en la operación controvertida, que fue debidamente notificada a los afectados con la indicación de que contra ella procedía el recurso potestativo de reposición o la

reclamación económico- administrativa en el plazo de 15 días, habiendo quedado firme, lo que determinó la práctica de las correspondientes liquidaciones.

Sentado lo anterior la Sala, y entrando en el examen de los dos primeros motivos de casación su desestimación se impone.

Como opone acertadamente el Abogado del Estado la verdadera cuestión que debe resolverse no es la relativa a la procedencia o no de la impugnación de las liquidaciones tributarias practicadas por la Inspección con posterioridad a la declaración de la existencia de fraude de ley, sino si en la impugnación de las liquidaciones puede o no cuestionarse la declaración de fraude de ley que no fue recurrida en su momento, y la respuesta no puede ser otra que la que mantiene la Administración y confirma la Sala, por lo que dictada una resolución que declara la existencia del fraude de ley, si ésta no se recurre, esa declaración debe considerarse firme y consentida a todos los efectos, lo que hace inviable una impugnación posterior de las liquidaciones si se limitan a aplicar estrictamente las consecuencias de la declaración del fraude de ley.

Frente a lo anterior no cabe alegar la inexistencia de una norma especial que así lo establezca, puesto que la doctrina que se declara se deduce de las reglas generales del procedimiento administrativo, debiendo reconocerse que una norma como el nuevo art. 159.7 de la Ley General Tributaria de 2003 , que excluye la impugnación autónoma e independiente de la liquidación del informe de la Comisión consultora no se contemplaba con anterioridad, antes por el contrario, la normativa sobre la reclamación económica administrativa, concretamente los arts. 165,f) de la antigua ley General Tributaria y 38.1 e) del Reglamento de Procedimiento de dichas reclamaciones, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de Marzo, disponían que eran reclamables en dicha vía "los actos que establezcan el régimen tributario aplicable a un sujeto pasivo en cuanto sea determinante de futuras obligaciones, incluso formales, a su cargo."

## **5. Obligación Real de Contribuir.**

**Sentencia de 23 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm 3798/2008 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994 .Tratamiento fiscal y régimen del establecimiento permanente. Aplicación CDI Hispano-Holandés, no cabe la remisión al concepto mercantil de sucursal cuando existe otro concepto tributario que regula las rentas obtenidas por el sujeto.**

**FD Tercero** “ El Abogado del Estado plantea en el presente recurso de casación la infracción del art. 7 del Convenio de Doble Imposición por parte de la Sentencia de instancia sobre la base de que T, BV, sucursal en España, tiene la consideración de establecimiento permanente a los efectos del Impuesto sobre Sociedades . .

Idéntico asunto y con relación a la misma entidad, pero referido al ejercicio 1992, ha sido resuelto en la reciente Sentencia de 16 de febrero de 2012 (rec. cas. núm. 5672/2008 ) en la que dijimos lo siguiente:

«La cuestión planteada por el Abogado del Estado en el presente recurso de casación consiste en dilucidar si la entidad Torona BV, sucursal en España, tiene la consideración de establecimiento permanente a los efectos del Impuesto sobre Sociedades y, a continuación, determinar la deducibilidad o no de los gastos en discusión.

Pues bien, lleva razón el defensor del Estado en cuanto a la consideración, desde el punto de vista tributario, de Torona BV sucursal en España como establecimiento permanente, por las siguientes razones.

En primer lugar, porque la Sentencia impugnada ofrece cierta confusión cuando admite, en el fundamento de derecho Tercero que "la recurrente, U., S.L. es sucesora universal de T. BV Sucursal en España, y que actuó por medio de establecimiento permanente" y, sin embargo, en el fundamento de derecho Cuarto, rechaza el criterio adoptado por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid porque "el tratamiento dado fiscalmente a la entidad liquidada es la de "establecimiento permanente"" y no el de "una mera "sucursal" en el concepto mercantil"; y, finalmente, acepta la deducibilidad de los gastos "en el sentido declarado en el art. 7, del Convenio de Doble Imposición ", que se refiere a las reglas de tributación de los beneficios empresariales obtenidos a través de establecimiento permanente.

En segundo lugar, porque tanto la LIS como el art. 5 del CDI entre España y Países Bajos incluyen en la relación ejemplificativa de supuestos que constituyen establecimiento permanente a las sucursales. En efecto, el art. 7 de la LIS establecía que "se entenderá que una sociedad realiza operaciones en España por medio de establecimiento permanente cuando directamente o mediante apoderado posea en territorio español una sede de dirección, sucursal, oficinas...". Y, el art. 5 del CDI recogía que "[l]a expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial: a) Las sedes de dirección; b) Las sucursales; c) Las oficinas; d) Las fábricas; e) Los talleres".

En tercer lugar, porque se puede discutir que T. BV sucursal en España constituya realmente un establecimiento permanente, pero si aceptamos que así es, lo que no resulta posible es no aplicar las previsiones establecidas en las normas tributarias al respecto.

En conclusión, T. BV sucursal en España constituye un establecimiento permanente a efectos fiscales y, en consecuencia, su régimen jurídico debe ser el establecido por las normas tributarias para este tipo de sujetos; es decir, la LIS y el CDI entre España y Holanda. Por lo tanto, teniendo en cuenta que la Sala de instancia no niega el carácter de establecimiento permanente, éste debe ser el tratamiento fiscal que le resulta aplicable, no siendo admisible aceptar la deducibilidad de los gastos sobre la base de la remisión a un concepto, el de sucursal, establecido en la norma mercantil, cuando existe una previsión en el ámbito tributario sobre la cuestión, pues, resulta obvio decirlo, el

tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por un sujeto será el que corresponda de acuerdo con las normas tributarias que lo regulan, pudiendo solo acudir, supletoriamente, a lo señalado en otros ordenamientos jurídicos (...)"

**Sentencia de 30 de Abril de 2012, Recurso de Casación núm. 143/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1995 a 1997. Establecimiento permanente : calculo de los gastos deducibles de dirección y los generales de administración acudiendo a la cifra de negocios de la sociedad obligada al pago del tributo. En la cifra de negocios solo debe tomarse en consideración la que contabiliza y declara por el volumen de las transacciones el establecimiento permanente en España de la sociedad sin que haya de incluirse también la parte correspondiente al 50% de la facturación correspondiente a las operaciones que realizan las UTES en las que participa. No puede aceptarse la deducción fiscal de gastos financieros de la casa central imputados por ésta al establecimiento permanente pero sin justificación de que los mismos responden a la necesidad de financiación de la actividad del establecimiento permanente en España. FDS Quinto Y Sexto.**

**Sentencia de 18 de de Junio de 2012, Recurso de Casación núm. 2808/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992. Sociedad transparente residente en España con socio no residente que tenía su domicilio fiscal en los Estados Unidos de América, .V Valor probatorio de la declaración-liquidación. Prueba preconstituida . Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición: artículo 10. Circular 3/1990, de 13 de noviembre , de la Dirección General de Tributos (Boletín Oficial del Ministerio de Economía y Hacienda de 5 de diciembre de 1990.) Ha de considerarse en este caso como un hecho conocido por la Administración tributaria antes de iniciar las actuaciones inspectoras que han dado lugar a este pleito, y además un hecho cierto, al no haberse aportado prueba alguna que lo refute, que «B.», sociedad transparente residente en España, imputó a «B.» una base imponible de 552.457.541 pesetas por ostentar esta última una participación del 90 por 100 en su capital social, lo que basta para considerar acreditado de «forma veraz» el hecho imponible que la Inspección de los Tributos atribuyó a esta última. Devolución de retenciones . Resulta por ello clara la pretensión de los Estados firmantes de que dichas rentas se sometieran al impuesto sobre sociedades español, por lo que, obligando el artículo 19 de la Ley 61/1978 a la sociedad transparente, «B.» a imputar a sus socios la base imponible positiva obtenida en el ejercicio 1991, para que éstos tributaran por ella en el impuesto sobre la renta que les correspondiera, la parte de la misma imputada a «B.», sociedad no residente sin establecimiento permanente en España, estaba sujeta al impuesto sobre sociedades español por obligación real de contribuir sin mediación de establecimiento permanente. FDS Cuarto a Noveno.**

**Sentencia de 7 de de Diciembre de 2012, Recurso de Casación núm. 1139/2010. Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1997. Cantidades abonadas por sociedad residente a diversas entidades residentes en Irlanda con motivo de la celebración en España de diversos conciertos del Grupo U-2: inclusión en el concepto de renta obtenida en España, al tratarse de rendimientos derivados, directa o indirectamente, de una actuación realizada en España. El artículo 17.2 del Convenio entre España e Irlanda de 1994 contiene una cláusula antielusión destinada a evitar el fraude fiscal mediante sociedades interpuestas y para su aplicación exige únicamente que las rentas relativas a las actividades de estos profesionales del espectáculo o del deporte se imputen a una persona o empresa distinta del artista. Si bien es cierto que R. L. y B.L. reciben dichas retribuciones en calidad de rendimientos por la prestación de los servicios necesarios para el desarrollo material de los conciertos, dichos pagos junto con los efectuados a la entidad E. L. remuneran en conjunto la gira de "U2" en España .**

**FD Quinto** “1. La cuestión planteada en este recurso consiste en determinar si los pagos efectuados a dos sociedades irlandesas –R. L. y B.L.- por la prestación de servicios relativos a la puesta en escena y dirección de los conciertos en Madrid y Barcelona están sujetos a imposición por el Impuesto sobre Sociedades, obligación real de contribuir, por la renta obtenida en España.

La sociedad recurrente en la instancia entendió que los pagos realizados a las sociedades irlandesas, R. LTD y BL LTD, no derivaban de la actividad personal del Grupo musical U2, sino que derivaban de una actividad relacionada con dicha actividad, cual es la organización de los conciertos del referido grupo musical, además de los rendimientos percibidos por el propio Grupo por dichas actuaciones; por lo que los rendimientos obtenidos por los empresarios que intervienen en el evento deben considerarse "beneficios empresariales", contemplados en el artículo 7º, del citado Convenio.

Pues bien, en relación con las rentas obtenidas en territorio español y sujetas a tributación por obligación real de contribuir, el artículo 45 de la , al referirse a la actuación de artistas y deportistas, decía que iban a tener la consideración de rendimientos obtenidos en España los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de la actuación personal, en territorio español, de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, atribuidos a sociedades.

La norma amplía para artistas y deportistas el concepto de renta obtenida en España, entendiendo como rendimientos obtenidos en España aquellos rendimientos que obtenga una entidad no residente que se deriven, directa o indirectamente, de una actuación realizada en España.

La Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades, ha introducido una cláusula antielusión fiscal que pretende evitar el que se deje sin gravamen en el Estado de la fuente los rendimientos procedentes de una actuación por el mero hecho de que figuren, no como rendimientos directos de esa actuación, sino como rendimientos indirectos no atribuidos al propio artista.

Por su parte, el segundo apartado de artículo 17 del Convenio entre España e Irlanda de 1994 contiene una cláusula antielusión destinada a evitar el fraude fiscal mediante sociedades interpuestas, exigiendo para su aplicación (que tiene carácter específico frente a la normativa general recogida en los artículos 7, 14 y 15), que las rentas relativas a las actividades de estos profesionales del espectáculo se imputen a una persona o empresa distinta del artista.

Por el contrario, no se exige ni que la sociedad interpuesta esté controlado directa o indirectamente por el artista, ni que éste o personas vinculadas al mismo participen directa o indirectamente en los beneficios de la entidad interpuesta.

Como consecuencia de lo anterior, el apartado 2 del artículo 17 resulta aplicable en todos los casos en que las rentas relativas a actuaciones artísticas se atribuyan a cualquier persona distinta del artista que las realiza.

2. No puede extrañar el contenido del apartado 2 del artículo 17 del Convenio entre el Reino de España e Irlanda , hecho en Madrid el 10 de febrero de 1994, si se tiene en cuenta el Modelo de Convenio de la OCDE después de las modificaciones introducidas en su artículo 17 con motivo de la reunión que llevó a cabo en 1992 y que supuso, de una parte, el abandono del ya tradicional concepto de tributación en el Estado de residencia y, de otra, la recomendación de hacer extensible el párrafo segundo del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE a las sociedades que perciben pagos relacionados con actividades artísticas o deportivas.

La redacción del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE , después de las modificaciones introducidas en la reunión del Comité de Asuntos Fiscales de 1992, era la siguiente:

"1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se ejerzan dichas actividades.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista".

El artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE surge como solución a las prácticas consideradas como elusivas realizadas por el colectivo de artistas y deportistas en el marco de la celebración de un determinado evento, definiendo con claridad la potestad tributaria de los Estados de la fuente, a los que se possibilitó gravar los rendimientos

obtenidos por dichos sujetos tributarios, cuando se produzca la manifestación artística o deportiva en su territorio.

Ello permitía, por tanto, dejar parcialmente sin efecto las medidas adoptadas por los interesados, los cuales acostumbraban a residir en paraísos fiscales o Estados con una tributación amable a sus intereses, circunstancia que permitía justificar, además, una factura fiscal reducida en relación con el volumen de rendimientos obtenidos por su actividad profesional.

Así, tanto la regla general como el párrafo segundo del artículo 17 del MCOCDE inciden en evitar que una planificación fiscal permita a dicho colectivo, por la naturaleza de sus actividades (muy propicia, en ocasiones, a recibir rendimientos de todos los confines del mundo), a reducir sus respectivos impuestos. Y ello sólo se consigue de un modo: autorizando al Estado en el que se desarrolla la actividad a gravar los rendimientos obtenidos por el artista o deportista como consecuencia de la realización de un determinado evento o espectáculo en su territorio.

3. En el presente caso, las cantidades satisfechas a R. L.y a B. LIMITED retribuyen, según las facturas, los servicios de producción de los Conciertos de Madrid y Barcelona, incluyendo sonido, luz, escenario, láser y video, y los servicios de organización y consultoría para los dos conciertos referidos, respectivamente. Por lo tanto, se trata de rentas derivadas de las actuaciones en España del Grupo "U2" que el Convenio permite que sean sometidas a tributación en el territorio en el que se realizó la actividad artística.

Cuando las rentas relativas a las actividades personales de uno de los profesionales del espectáculo o deportista no se imputen a ese profesional o deportista, sino a otra persona interpuesta, esa renta puede, no obstante las disposiciones de los artículos 7º -beneficios empresariales-, 14 -profesionales independientes- y 15 -profesionales dependientes-, someterse a imposición en el Estado Contratante en el que tengan lugar las actividades del profesional o deportista.

El artículo 17.2 contiene una cláusula antielusión destinada a evitar el fraude fiscal mediante sociedades interpuestas y para su aplicación exige únicamente que las rentas relativas a las actividades de estos profesionales del espectáculo o del deporte se imputen a una persona o empresa distinta del artista. Si bien es cierto que R.L. y B. L. reciben dichas retribuciones en calidad de rendimientos por la prestación de los servicios necesarios para el desarrollo material de los conciertos, dichas pagos junto con los efectuados a la entidad E. L. remuneran en conjunto la gira de "U2" en España. (CDI entre España y Reino Unido de 21 de octubre de 1975). La cláusula antielusión del Convenio con Irlanda es del mismo tenor que la del Convenio con el Reino Unido, de 21 de octubre de 1975, no exigiendo, por tanto, ningún tipo de prueba. Aunque la sociedad no residente haya recibido sus retribuciones en calidad de rendimientos de una actividad empresarial, al prevalecer lo establecido por el invocado artículo 17.2 del

aludido Convenio sobre lo señalado por el artículo 7 del mismo, los rendimientos controvertidos deben encuadrarse en el referido artículo 17.2 y tributar en España por el Impuesto sobre Sociedades.

Vemos, pues, que tanto la Ley del Impuesto sobre Sociedades como el Convenio para evitar la Doble Imposición con Irlanda han introducido, siguiendo las pautas dadas por la OCDE, una cláusula antielusión fiscal que pretende evitar el que se deje sin gravamen en el Estado de la fuente, es decir en el territorio en el que el artista desarrolla su actuación, los rendimientos procedentes de esa actuación por el mero hecho de que figuren, no como rendimientos directos de esa actuación, sino como rendimientos que podríamos denominar indirectos y en consecuencia no atribuidos al propio artista sino a otra persona.

De acuerdo con lo que antecede cabe concluir que están sujetas en España todas las retribuciones obtenidas por la sociedad R. L. y derivadas de la gira musical en aplicación del artículo 45.1.d) de la Ley 43/1995 y del artículo 17.2 del Convenio para evitar la doble imposición entre España y la República de Irlanda.”

**Sentencia de 19 de de Diciembre de 2012, Recurso de Casación núm. 674/2010..Impuesto sobre Sociedades , ejercicios 1994, 1995 y 1996. No sujeción a tributación de las rentas y pagos imputables a las carreras ciclistas celebradas en el extranjero. La Sala procede a la estimación parcial del recurso, debiendo excluirse de la liquidación sólo los pagos que se acredite que son imputables a las carreras celebradas en el extranjero. La cuestión litigiosa se centra, respecto de las carreras celebradas en España sobre las que no consta pacto previo de las partes ni abono específico por la sociedad recurrente a la entidad no residente. Sobre este específico extremo los pagos que a estas carreras se imputan, tienen su origen en rentas obtenidas en España. De otro lado, los pactos o acuerdos de las partes, o la ausencia de pactos y acuerdos, no pueden modificar la obligación del sujeto pasivo como se infiere del artículo 36 de la L.G.T. Además, no es menos evidente que la concurrencia de otros intervinientes, y, su participación y alcance en la esponsorización es cuestión cuya prueba corresponde a la demandante, que deberá sufrir las consecuencias de no haber realizado la prueba que fije el alcance económico de la intervención de terceros en las relaciones litigiosas analizadas. Por tanto, lo pagos correspondientes e imputables a todas las carreras celebradas en España habrán de reputarse como rentas obtenidas en España, pues desde la perspectiva de la ley la obligación real de contribuir por rentas obtenidas en España que es la liquidada no puede verse alterada por los acuerdos de cualquier naturaleza celebrados por las partes, que es lo que la sentencia impugnada consagra. FD Cuarto.**

## II).Sujeto pasivo y domicilio fiscal

### III).Exenciones

#### 1.Entidades parcialmente exentas

**Sentencia de 25 de Febrero de 2011,Recurso de Casación núm. 2968/2006. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994. Hasta que se publicó el Real Decreto 2308/1994, de 2 de diciembre, ninguna duda resta sobre la subsistencia, aunque temporal, de las Cámaras de la Propiedad Urbana y de su condición, hasta ese momento, y de acuerdo con la norma que les resultaba de aplicación, de entidad parcialmente exenta en el Impuesto sobre Sociedades: letras del Tesoro**

**FD Primero** “La sentencia de instancia se pronunció en sentido desestimatorio contra una resolución del TEAC que había confirmado en alzada una del TEAR de Madrid relativa a liquidación del impuesto sobre sociedades, ejercicio 1994, por importe de 288.749,36 euros, según Acta de disconformidad de fecha 4 de noviembre de 1997, en la que se procedió a la regularización fiscal de la entidad Cámara Oficial de la Propiedad Urbana de Madrid por el concepto de rendimientos derivados de letras del Tesoro, teniendo en cuenta que la misma goza de la exención parcial prevista en el artículo 5-2 de la Ley 61778 SIC .

Por el contrario, la Comunidad de Madrid, en su calidad de demandante, considera que en el caso procedería la exención total prevista en el apartado 1 del mencionado artículo, por entender que debido a la supresión de las Cámaras de la Propiedad Urbana por la disposición Final Décima de la Ley 40/1990 , en el ejercicio liquidado la de Madrid no existía como Corporación de Derecho Público.

(...)

**FD Segundo** “El recurso de casación se funda en un solo motivo, formulado al amparo del artículo 88-1-d) de la LJC y en él se denuncia la infracción del mencionado artículo 5-1 de la Ley 67/1978 , toda vez que, según la parte recurrente, desde la vigencia de la Disposición Final Décima de la Ley 4/1990 hasta la sentencia del Tribunal Constitucional 178/1994 , por la cual recobraron su personalidad jurídica, las Cámaras habían carecido de ella, pasando su patrimonio a la Administración del Estado y por eso acogido a la exención para éste predicada por el apartado 1 del citado artículo 5 , situación en que se encontraría " en la fecha en que se produjo el hecho imponible, 31 de diciembre de 1992", confusión sobre el período liquidado cometida por la representación procesal de la Comunidad, que se extiende también al Abogado del Estado, que a su vez considera que el ejercicio liquidado era el año 1993, errores que no impiden que nos pronunciemos sobre el motivo, aunque ciertamente nos lleven a su desestimación, porque como consecuencia del mismo la parte recurrente despliega una

argumentación fundada en la eficacia de la disposición final décima de la Ley 4/1990 hasta que fue declarada inconstitucional en la sentencia de 16 de junio de 1994 , de modo que entiende que durante el interregno la Cámara no había existido como Corporación de Derecho Público, pasando su patrimonio a la Administración del Estado y por eso sería acreedora a la exención plena que solicita.

No es ésta, sin embargo, la situación constatada en nuestra jurisprudencia, que con relación a ese período ha sostenido en dos sentencias de 26 de enero de 2009 que:

"teniendo en cuenta que la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de junio de 1994 , al declarar la inconstitucionalidad de la Disposición Final de la Ley 4/90 , tuvo como efecto eliminar la vigencia de la citada Ley y, por lo tanto, dejar en vigor la existencia de las citadas Cámaras y que el citado Real Decreto no se aprobó hasta el año 1994, ninguna duda resta sobre la subsistencia, aunque temporal, de las Cámaras de Propiedad Urbana y de su condición, hasta ese momento, y de acuerdo con la norma que les resultaba de aplicación, de entidad parcialmente exenta en el Impuesto sobre Sociedades."

Si por lo tanto, en contra del criterio de la parte recurrente, en esas sentencias imputamos al patrimonio de la Cámara las deudas tributarias por el impuesto de sociedades habidas durante el tiempo comprendido entre la Ley supresora de 1990 y su declaración de inconstitucionalidad, quiere también decirse que su permanencia hasta la supresión acordada por el Real Decreto Ley 8/1994, de 5 de agosto , cuya eficacia fue disciplinada por el Real Decreto 2308/1994, de 2 de diciembre , tal como se establecen en la sentencia recurrida, no ha sido debidamente combatida en este recurso de casación, al partirse en él de dos supuestos erróneos, -el de la inexistencia de la Cámara desde el año 1990 y el de que el período liquidado era el año 1992- que no solamente contradice nuestra citada jurisprudencia en cuanto al primer punto, sino que además, al no ponderar debidamente que el año liquidado era el 1994, resulta imposible que podamos aceptar que las razones dadas en la sentencia hayan sido destruidas por las aportadas en casación, a lo que debemos añadir que las propias sentencias de la Sala a las que hemos aludido aceptan la tesis de que hasta que se publicó el Real Decreto 2308/1994, de 2 de diciembre , "ninguna duda resta sobre la subsistencia, aunque temporal, de las Cámaras de la Propiedad Urbana y de su condición, hasta ese momento, y de acuerdo con la norma que les resultaba de aplicación, de entidad parcialmente exenta en el impuesto de sociedades", a lo que ahora añadimos que la disposición transitoria única del Real Decreto admite el plazo de un año para consumir la finalización del período transitorio con la disolución de sus órganos de Gobierno."

**Sentencia de 31 de Marzo de 2011 , Recurso de Casación núm. 423/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1992 y 1993. Rendimientos obtenidos por ente local**

como consecuencia de la suscripción de determinados activos financieros : letras del Tesoro. Art. 5º, apartado 2, de la Ley 61/1978 En relación con las cuestiones planteadas, como bien indica la Sentencia recurrida, la actual jurisprudencia de esta Sala sobre la materia viene manteniendo una postura contraria a la sostenida por la recurrente. La idea clave que subyace en estos preceptos es que la exención de las entidades sin fin de lucro no alcanza a los rendimientos que estas puedan obtener en el mercado, bien mediante una explotación económica, bien mediante la cesión a otras empresas de elementos patrimoniales, sean inmuebles, muebles, derechos, dinero (prestamos, créditos), propiedad intelectual, industrial, etc. eximiendo por el contrario los ingresos derivados de su actividad corporativa, fundacional, asistencial, política, sindical, etc.FD Tercero. Se citan las Sentencias de 18 de Octubre de 2010 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 248/2006 ) , Sentencia de 17 de Febrero de 2010 (rec. 9967/2004 ) y en la anterior de 28 de Febrero de 2006 (rec. 2209/2001).

**Repecto de la posible vulneración del principio de igualdad respecto del Estado y las Comunidades Autonomas , para las que se prevé la exención plena , la Sentencia de 12 de diciembre de 2011, Recurso de Casación para unificación de doctrina núm. 194/2008 , señala :**

**FD Cuarto.**” Ahora bien, queda por resolver si esta doctrina resulta también aplicable a los entes locales, y la Sala ha tenido también ocasión de pronunciarse en sus sentencias de 2 de Marzo de 2002 , 24 de Mayo de 2005 , 27 de noviembre de 2007 y la reciente de 30 de marzo de 2011 rechazando la supuesta inconstitucionalidad del art. 5.2 a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 61/78 , en base a la siguiente doctrina:

"Concretada así la controversia, es preciso hacer constar, en relación al primer motivo de casación, que la pretendida inconstitucionalidad del art. 5º.2.a), párrafo 2º, de la Ley del IS aquí aplicable, que solo a través del planteamiento de la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad podría canalizarse, no puede admitirse, tan pronto se tenga en cuenta que, si bien es cierto que las Entidades Locales, en concreto los Municipios, son tan Administraciones Territoriales como el Estado y las Comunidades Autónomas y que, en principio, debería ser el mismo el tratamiento fiscal que recibieran en punto a los rendimientos percibidos por razón de sus actividades, siempre presuntamente dirigidas a la satisfacción de intereses y necesidades generales-- art. 103 CE -- y por ende, aquéllos -- los rendimientos -- , afectos a los fines públicos que tales Entidades han de cumplir -- con lo que éstos tendrían capacidad económica, pero no capacidad contributiva -- , no es menos cierto que el principio constitucional de igualdad exige, según reiterada doctrina constitucional, que por lo conocida ya no es preciso pormenorizar, que los términos de comparación entre las situaciones de los sujetos respecto de los que se afirme la discriminación sean iguales u homogéneas, y así como existe la previsión, en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de Septiembre , de Financiación

de las Comunidades Autónomas, art. 2º.3 , de que estas "gozarán del tratamiento fiscal que la Ley establezca para el Estado", ninguna norma similar puede encontrarse en la Ley 39/1988, de 28 de Diciembre , Reguladora de las Haciendas Locales, ni tampoco en la legislación de régimen local vigente con anterioridad.

Quiere decirse con lo expuesto que, cualesquiera pudieran ser, desde el punto de vista teórico o de política legislativa, las razones que avalaran, en este punto, un tratamiento similar para todas las Administraciones territoriales acerca del alcance de la exención subjetiva que, no se olvide, se reconoce a todas ellas (razones que, sin duda, han conducido, en la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 43/1995, de 27 de Diciembre , art. 9º.a) , a la parificación del carácter incondicionado de la exención reconocida al Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales), no puede negarse que constituye un tema de legalidad ordinaria la posibilidad de separación del beneficio de ciertos rendimientos que puedan encontrar su fuente de explotaciones económicas, cesión o incremento de patrimonios. El problema, pues, no será de constitucionalidad de esas excepciones, vuelve a repetirse, por muy "impolíticas" que puedan resultar, sino de determinar si existe o no una explotación económica en determinada actividad municipal (en el caso de autos, la de promoción de viviendas protegidas) o si se da o no una cesión de elementos patrimoniales que produzca rendimientos o un incremento patrimonial. Pero esta es ya una cuestión de hecho que entra dentro del ámbito del tercero de los motivos casacionales aducidos y que allí se examinará". ""

**Sentencia de 29 de Septiembre de 2011, Recurso de Casación núm. 2501/2007. Impuesto sobre sociedades, ejercicios de 1991, 1992 y 1993. Letras del tesoro, Bonos y Obligaciones del Estado. La exención de las entidades sin fin de lucro no alcanza a los rendimientos que estas puedan obtener en el mercado, bien mediante una explotación económica, bien mediante la cesión a otras empresas de elementos patrimoniales, sean inmuebles, muebles, derechos, dinero (prestamos, créditos), propiedad intelectual, industrial, etc. La exención del art. 5º, apartado 2, de la Ley 61/1978 no alcanzaba, por la expresa y tajante dicción del penúltimo párrafo de dicho artículo y apartado, a los incrementos de patrimonio, y, por tanto , en el caso concreto de autos a las Letras del Tesoro, que son títulos que se adquieren al descuento y que, sin duda alguna, generaban a su vencimiento el correspondiente "incremento de patrimonio". Las exenciones no alcanzaran a los rendimientos sometidos a retención. Imposibilidad de devolución de la retención :FDS Tercero y Cuarto . En el mismo sentido y referida a los rendimientos procedentes de la compra y venta de Letras del Tesoro , rendimientos procedentes de operaciones de compra y venta de Obligaciones y Bonos del Estado y rendimientos procedentes de la cesión de instalaciones feriales, la Sentencia de 16 de Junio de 2011 , Recurso de Casación 3331/2006, FD Sexto.**

**Sentencia de 3 de Diciembre de 2012 , Recurso de Casación núm. 982/2010. Solicitud de devolución de ingresos correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001. Empresa Pública Puertos De Andalucía.**

**FD Tercero** “ (...) En definitiva, para la Sala de instancia no es la aplicación de la exención parcial invocada en el recurso por el Abogado del Estado -el artículo 9.3.f)- y su posible interpretación analógica la causa determinante del fallo, sino que este viene fundado en el carácter de los ingresos de naturaleza publica que corresponden a las actividades ejercitadas por la Empresa en el ámbito de sus fines públicos.

Dado que el recurso se ha centrado en aquella causa, esto es, en considerar no sujetos los ingresos de naturaleza tributaria, sin aplicación al caso del supuesto de exención parcial del artículo 9.3.f) invocado por el Abogado del Estado, debe desestimarse el mismo, ya que no puede considerarse que la sentencia haya infringido en modo alguno este precepto, que no ha aplicado para resolver el litigio.

Y todo ello al margen de la opinión que esta Sala pueda tener sobre el ámbito subjetivo de la exención parcial invocada por el Abogado del Estado y sobre la no sujeción acordada en el fallo de instancia, que quedan sin juzgar en esta instancia casacional.”

#### **IV.) Base imponible, concepto y determinación**

##### **1.Concepto**

**Sentencia de 24 de Septiembre de 2012, Recurso de Casación num. 2290/2008.Liquidación por Impuesto de Sociedades, ejercicio 1999. No inclusión en la base imponible. Derechos que por disposición legal son de titularidad de los artistas intérpretes o ejecutantes y que también por disposición legal son recaudados por su cuenta y en su favor por la ASOCIACION "ARTISTAS INTERPRETES O EJECUTANTES, SOCIEDAD DE GESTION DE ESPAÑA" (AIE).La recaudación íntegra obtenida, derivada del derecho de propiedad de los socios, no es ingreso propio de la entidad gestora. Este argumento que se confirma por la Sentencia de 17 de Septiembre de 2009 , Recurso de Casación 6603/2003 , de que "las sociedades de autores (la SGAE y las extranjeras) no son los titulares de derecho de autor", supone que no puede compartirse la conclusión de la sentencia impugnada, que acepta la validez de la liquidación girada sobre la simple razón de ser la entidad gestora la que, a través del ejercicio de una actividad económica en nombre propio, percibe los ingresos. Por lo tanto ,no tiene sentido que la recaudación íntegra obtenida, derivada del derecho de propiedad de los socios, sea considerada ingreso propio de la entidad gestora. FD Tercero.**

## 2. Determinación

**Sentencia de 19 de Mayo de 2011, de 2012, Recurso de Casación para unificación de doctrina núm. 106/2007. Estimación directa.**

**FD Quinto** “ (...) Se aportan como sentencias de contraste las del Tribunal Supremo de 28 de enero de 1998 y 22 de marzo de 1999 .

Pues bien, aunque en ellas se contiene la doctrina de que el sistema de estimación indirecta requiere el informe razonado a que se refiere el artículo 64.3 del Reglamento General de Inspección de 25 de abril de 1986 , o el artículo 51.1.1º de la Ley General Tributaria , los casos que se examina no contiene la identidad de hechos que exige el artículo 96 de la Ley Jurisdiccional .

Así en la primera de las sentencias citadas se acudió al sistema de estimación indirecta porque "se observan anomalías sustanciales en la contabilidad por no estar registradas la totalidad de las operaciones de su actividad empresarial"... "ya que existen mayores ingresos no declarados ni contabilizados", para lo cual "se ha procedido a desglosar el importe de las compras consumidas en unidades físicas vendidas y valoradas según sus respectivos precios de venta".

En la segunda sentencia de contraste este sistema se basó en que "en cuanto a los ingresos profesionales, por no llevar libro de ingresos y, en cuanto a la actividad empresarial como clínica, por carecer de contabilidad y antecedentes contables", añadiéndose a continuación que "para la determinación de las bases se han tomado referencia módulos existentes en establecimientos análogos".

No son ni uno ni otro presupuestos de hechos los que se contemplan en el caso ahora enjuiciado, pues según se afirma en la sentencia recurrida la base imponible se determina en régimen de estimación directa,, como se refleja nítidamente en los siguientes términos: " Pues bien el anterior criterio es perfectamente aplicable al presente supuesto en que la Inspección a la hora de efectuar la determinación de la base imponible del ejercicio regularizado y con independencia de que ni en el acta ni en el Informe ampliatorio se especifica que el régimen de determinación de la base imponible utilizado fuera el régimen directo o el indirecto ( de donde cabe deducir que se acudió a la estimación directa pues la indirecta siempre tiene carácter subsidiario), es evidente que la Inspección partió de un lado de los datos contenidos en los soportes informáticos según se recoge en las Diligencias de 7 y 8 de noviembre de 1995, así como de los datos oficiales de la propia contabilidad de la empresa que han permitido efectuar la determinación de la base imponible objeto de la presente regularización, considerando la Sala que el sistema empleado se ajusta al espíritu y finalidad de la norma".

Por lo demás, se trata de casos en los que se observan anomalías o ausencia de contabilidad, supuestos que, según la propia recurrente afirma, no concurren en el presente.”

**Sentencia de 15 de Diciembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 2230/2008 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994. Determinación de la Base Imponible a los efectos de la cuantía para acceder a la Casación**

**Este Tribunal ha sostenido de forma repetida que, cuando la controversia suscitada entre las partes versa sobre la determinación de la Base Imponible a los efectos del IS, no puede tomarse en consideración como cuantía del recurso de casación el importe de la cuota diferencial devuelta o a devolver, como tampoco la diferencia existente entre la Base Imponible declarada y la Base Imponible comprobada, sino la incidencia que en la cuota tributaria tiene esta diferencia de bases imposables [Autos de 11 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 414/2008); de 25 de enero de 2007 (rec. cas. núm. 9042/2004); de 1 de febrero de 2007 (rec. cas. núm. 7980/2004); de 15 de marzo de 2007 (rec. cas. núm. 7570/20059); de 29 de marzo de 2007 (rec. cas. núm. 893/2005); y de 12 de julio de 2007 (rec. cas. núm. 5186/2005), entre otros]. Es evidente que el presente recurso de casación no supera el umbral cuantitativo fijado por la Ley para acceder al mismo, pues, la entidad recurrente, en relación con el IS, ejercicio de 1994, según se desprende del Acta de disconformidad núm. 62005204 obrante en el expediente administrativo, declaró una base imponible de 188.660 ptas., que, tras la comprobación efectuada por la Administración tributaria, quedó fijada en 2.198.767 ptas. En consecuencia, siendo el valor económico de la pretensión casacional ejercitada por la parte recurrente inferior al límite fijado en el art. 86.2.b) de la LJCA, aplicable al presente caso, procede declarar, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 93.2.a) LJCA, la inadmisión del presente recurso de casación, declarándose la firmeza de la Sentencia recurrida. FD Tercero.**

**Sentencia de 12 de Enero de 2012, Recurso de Casación núm. 646/2008 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1995 y 1996. Método de estimación indirecta de la base. Medios elegidos por el actuario para cuantificar la base imponible.. Aplicación de los estudios económicos de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria , para la construcción y reforma de edificios.**

**FD Cuarto** “.- Ante todo, debe ponerse de relieve que esta Sala dictó la Sentencia de esta Sala de 11 de julio de 2006, desestimatoria del recurso de revisión 18/2004 , deducido por la misma entidad recurrente contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Palma de Mallorca, del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, por la que se desestimó el recurso contencioso-administrativo número 967/01 , deducido como consecuencia de Acta formalizada también en 1 de julio de 1996, por los ejercicios 1994 a 1996, pero por el Impuesto sobre el Valor Añadido y que dio lugar a liquidación por dicho concepto.

La razón determinante de la desestimación del recurso fue la siguiente (Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia de referencia):

" El documento en que se sustenta la revisión pretende demostrar que a la actividad ejercida por el recurrente no le resultan aplicables las "ratios" empleadas en la resolución originaria y que no han sido rechazadas por la sentencia recurrida. El documento aportado no sólo no es decisivo en virtud de los razonamientos (transcritos) de la sentencia sobre la presunción de validez de los actos de fijación de bases en los casos de determinación de éstas por el método de "estimación indirecta" y de la carga de la prueba que pesa para el recurrente a efectos de anular dichos actos, sino porque en la nota del pie del mencionado documento se hace constar que los datos originales corresponden a 1980, en tanto que los ejercicios inspeccionados son 1994 a 1996, circunstancia, que, por sí misma, priva a ese documento de la condición de "decisivo", lo que excluye el éxito del Recurso de Revisión.

Además, el documento sustentador de la revisión no ha sido retenido por la Administración. El presunto error sufrido por los TEAR debió ser subsanado por la parte mediante el despliegue de la actividad tendente a acreditar el error sufrido, en los mismos términos en que se ha hecho ahora, pero cuando el proceso previo estaba en curso. No se trata, por tanto, de un documento que haya sido retenido por la Administración, circunstancia que coadyuva a la desestimación que habíamos adelantado."

Por otra parte, debe indicarse que, tal como consta en los Antecedentes:

1º)La empresa recurrente estaba dada de alta en la actividad empresarial de "Albañilería pequeños trabajos de construcción en general". Sin embargo la actividad que realizó como se desprende de sus facturas emitidas y de las escrituras de ventas de inmuebles fue la construcción y venta de apartamentos y construcción de chalets y reformas de edificios.

2º)En 1994, la recurrente presentó declaración negativa y en 1995 y 1996 no presentó declaración.

3º)La contabilidad de la recurrente presentaba anomalías sustanciales de contabilidad y en cuanto al ejercicio 1996 (ejercicio respecto del cual se giró la liquidación de más elevada cuantía), ni tan siquiera presentó libros y registros.

Expuesto lo anterior, hay que precisar que en el presente caso no es objeto de controversia la aplicación del régimen de estimación indirecta, sino que con repetición de la argumentación utilizada en la instancia, lo que se critica es la actuación inspectora y no la argumentación de la sentencia, pues frente a la apreciación por la misma de inexistencia de duplicidades y manifestación de que ni tan siquiera se solicitó el recibimiento a prueba en el proceso, solo se afirma que sí concurren las referidas duplicidades.

Por ello, y acogiendo lo razonado por el Abogado del Estado, debe rechazarse el primero de los motivos.

En cuanto al segundo motivo, relativo al "ratio aplicado", y que resulta confirmado por la sentencia, ante todo se aplicó a los ingresos obtenidos por facturas aportadas, escrituras de venta e ingresos bancarios no justificados el ratio surgido de la relación beneficio neto/volumen de operaciones que, de conformidad con los estudios económicos de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria , para la construcción y reforma de edificios, era del 26%.

Por otra parte, ha de precisarse:

a) Que en el informe ampliatorio, el Inspector actuario manifestaba haber empleado el ratio beneficio neto/ volumen de operaciones de 26%, inferior al que figuraba como máximo en los estudios económicos de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria para la construcción y reforma para edificios para vivienda.

En todo caso, el Inspector actuario ponía de relieve que el margen podría ser superior, por cuanto el sujeto pasivo también realizaba la actividad de venta de edificios construidos.

b) Que frente a ello, la entidad recurrente no formuló alegaciones ante el Inspector Regional en el trámite que le fue oportunamente concedido ni ofreció medio alternativo de determinar el beneficio gravable.

Y dicho lo anterior, la Sala comparte el criterio de la de instancia de que los criterios utilizados por la Inspección se adecuan a las previsiones normativas y sus resultados y no han sido enervados por la parte recurrente, la cual, como se ha dicho anteriormente, no solicitó el recibimiento a prueba.”

Por lo expuesto, debe confirmarse también la sentencia en este aspecto y rechazarse el segundo de los motivos formulados.”

**Sentencia de 20 de Febrero de 2012, Recurso de Casación para unificación de doctrina núm. 509/2009 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999. Régimen de estimación indirecta de bases ante la venta de inmuebles por valor superior al escriturado. El método de estimación indirecta de la base imponible puede usarse cuando no haya datos sobre elementos de la misma, aunque otros elementos aparezcan de modo indubitado. También es procedente la aplicación del método de estimación indirecta ante anomalías contables, en este caso, ventas superiores a las contabilizadas. La doctrina de la sentencia impugnada se acomoda a la fijada por esta Sala, como bien ilustra nuestra Sentencia de 15 de diciembre de 2008 (rec. 4188/2007).FD Sexto.**

**Sentencia de 23 de Febrero de 2012, Recurso de Casación num. 3793/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998/1999. Estimación indirecta de bases. En el acuerdo de liquidación se afirma que supondría un ímprobo trabajo el análisis contable propuesto por la compañía recurrente, lo que conllevaría una importante dilación de las actuaciones inspectoras. El mayor trabajo, esfuerzo o dedicación exigido para poder determinar la base imponible por el método de la estimación**

**directa no constituye un motivo válido ni suficiente para justificar que la Administración tributaria acudiese a la estimación indirecta. Mayor trabajo no equivale a imposibilidad; sólo cuando concurra esta última circunstancia se justifica la utilización de este excepcional método de determinación de la base imponible . Carácter contradictorio de la Administración como lo demuestra la circunstancia de que comprobó y determinó de manera directa la base del impuesto sobre el valor añadido de dichos ejercicios, utilizando la contabilidad y los soportes documentales que rechazó a efectos de aquel primer tributo. FD Segundo. En el mismo sentido, Sentencia de 9 de Mayo de 2011, Recurso de Casación num. 3799/2008, FD Cuarto.**

**Sentencia de 17 de Mayo de 2012, Recurso de Casación num. 2593/2009. Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1990.. Transmisión de acciones que se negocian en Bolsa. Consideración como precio de los títulos transmitidos aquél en que oficialmente fueron cotizados.**

**FD Quinto** “ (...) Con referencia precisamente a dichas sentencias, en la de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2008 hemos solemnizado el criterio de que

"(...), en los valores que se negocian en Bolsa, la cotización oficial actúa como gran árbitro que, de forma automática, señala para el vendedor el límite de su incremento o disminución patrimonial y al mismo tiempo fija la base para determinar la ganancia o pérdida que tendrá el comprador el día en que proceda a la enajenación de esos valores.

Naturalmente que como se dijo en la Sentencia de esta Sala de 25 de septiembre de 2002 , y ello cobra renovado valor en el momento presente "nada impide que estas transmisiones de valores puedan realizarse fuera de la Bolsa a través de fedatario público y al precio que libremente acuerden las partes, precio que puede ser superior o inferior al de cotización en la fecha en que se realice la operación, en función de una multiplicidad de factores, inclusive de índole subjetiva o personal, que difícilmente aparecerían reflejados en el valor de cotización en Bolsa".

Por tanto, y a pesar de la existencia del precio de cotización oficial, no resulta extraño la existencia de negocios reales fuera de la Bolsa y precios diferentes de los señalados por ella".

Es de observar a este respecto que en los casos resueltos por las cuatro sentencias del Tribunal Supremo que hemos referenciado, las cuestiones en ellas planteadas y resueltas partían del segundo de los supuestos de las aludidas en la de 30 de octubre de 2008 , es decir, de transmisiones de valores admitidos a cotización en Bolsa que, sin embargo, se habían realizado fuera de ésta y por precio diferente al de cotización y que, por las razones que en cada caso fundase el interés de los intervinientes en la enajenación, se pretendía que este precio de cotización prevaleciese sobre el convenido fuera de la negociación bursátil.

Como decíamos, la situación aquí es exactamente la inversa: no puesta en duda la existencia de una transmisión en el mercado bursátil de unas acciones por un precio, sin

embargo, se ha impuesto a los efectos fiscales de valoración del incremento patrimonial uno superior, que la Administración, en tesis avalada por la sentencia impugnada, extrae de los datos de comportamiento de F.L y E., de los que resultaría entre los mismos un convenio con el precio que trata de imponerse al casado en el corro bursátil.

Esta conclusión no la consideramos jurídicamente aceptable: no negamos como hecho el iter afirmado por la sentencia recurrida ni que, por tanto, en cada una de las fases del mismo se apliquen las consecuencias fiscales que sean en su caso procedentes, pero rehusado por la propia Administración que hubiere mediado fraude de ley y siendo indudable que la operación bursátil realizada por la entidad recurrente determinó, como dijimos en nuestra mencionada sentencia de 30 de octubre de 2008 , que la cotización oficial actuase "como gran árbitro que, de forma automática, señala para el vendedor el límite de su incremento o disminución patrimonial", la consecuencia ineludible es la de admitir como precio de los títulos transmitidos, a los efectos de calcular el incremento patrimonial imputable a P. I DE N., S.A., el de 11.500 pts. en que oficialmente fueron cotizados» (FD Tercero).

En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia de 11 de octubre de 2011 , (cit.), FD Cuarto.

Por tanto, en razón del principio de unidad de doctrina y dada la identidad del caso aquí planteado, procede estimar esta alegación contenida en el segundo de los motivos del recurso de casación, en los términos expresados, lo que hace innecesario el análisis de las otras dos alegaciones que conforman dicho motivo, lo que conlleva la estimación parcial del recurso contencioso-administrativo planteado en este punto.” **En el mismo sentido, las Sentencias de 3 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 6024/07, FD Tercero y de 11 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 3957/2007 . FD Tercero. .**

**Sentencia de 24 de Septiembre de 2012, Recurso de Casación para la unificación de doctrina, núm. 214/2010 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003. Procedencia de la estimación indirecta de bases. Inmuebles vendidos por mayor precio que el contabilizado.**

**FD Cuarto.**”- Finalmente, y aun para el supuesto de que, sólo a efectos dialécticos, se admitiese la concurrencia de las identidades antes referidas, es requisito adicional de viabilidad de este tipo de recurso de casación que la doctrina de la sentencia impugnada sea contraria a la fijada por esta Sala, y ello no concurre en el presente supuesto, como bien ilustra nuestra Sentencia de 15 de diciembre de 2008 (rec. 4188/2007 ) cuando establece:

"Aunque la imprecisión en que incurre la sentencia en el fundamento de derecho noveno, al concluir que se puede acudir a la estimación directa de bases, pudiendo utilizar la Inspección cualquiera de los medios que el art. 50 de la Ley General tributaria recoge, no resulta relevante, por deducirse del resto de su argumentación que la Sala entiende que no es procedente la estimación indirecta por las razones que señala, no es posible compartir el criterio que sienta.

Lleva razón la parte recurrida al mantener que la estimación indirecta de bases tiene carácter excepcional y subsidiario respecto de la estimación directa y de la estimación objetiva, al proceder sólo cuando, además de concurrir alguno de los presupuestos fijados por la Ley para la determinación completa de la base imponible, la Administración no puede conocer los datos necesarios para determinarla utilizando aquellos otros regímenes, que se presentan como principal y alternativo, respectivamente. Ahora bien la estimación completa de la base, a que se refería tanto el art. 50 de la antigua Ley General Tributaria como el art. 64 del Reglamento General de Inspección , no podía interpretarse en el sentido que mantiene la sentencia, pues este régimen puede limitarse para determinar los elementos de la base sobre los que no existan datos precisos.

Mantener la interpretación que sostiene la Sala, y que excluye la estimación indirecta si existe un elemento de la base que resulta indubitado, supondría desconocer el fundamento de este régimen, al tratarse de la solución que el ordenamiento jurídico establece para resolver un problema concreto, como es el caso del incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de determinados contribuyentes, concurriendo además uno de los presupuestos fijados por la ley que impide a la Administración el poder determinar las obligaciones del mismo, permitiendo, por ello, la ley la utilización de todos aquéllos medios precisos para obtener un resultado lo más parecido posible al real.”

**Sentencia de 28 de Septiembre de 2012, Recurso de Casación núm. 4957/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1997 y 1998. Validez de la estimación indirecta ante descuadre entre compras, existencias y ventas . FD Octavo.**

**Sentencia de 3 de Diciembre de 2012, Recurso de Casación núm. 2693/2011. Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1999 y 2000. Base imponible. Método utilizado por la Inspección de los Tributos para determinar el precio de venta y el coste individualizado de las veintinueve viviendas transmitidas el 30 de junio de 1999 , mediante compraventa con precio aplazado declarada en fraude de ley. Criterio de la cuota de participación correspondiente a esa vivienda en el edificio. Procedencia.**

**FD Segundo** “ (...)Se trataba, pues, de determinar qué parte del beneficio que obtuvo «NNCU», por la diferencia entre el precio de transmisión y el coste de producción globales (379.971.697 pesetas) de las veintinueve viviendas enajenadas, debía ser imputada a la vivienda transmitida por Cogramon, S.A., en 2002, porque el resto del beneficio por las viviendas vendidas por Cogramon, S.A., en 2000, resultaba imputable al impuesto sobre sociedades de aquella compañía en el ejercicio 2000. Ni más ni menos.

En esta tesitura, acudir al criterio de la cuota de participación correspondiente a esa vivienda en el edificio, teniendo en cuenta que para su fijación debió tomarse como base su superficie útil, su emplazamiento interior o exterior, su situación y el presumible uso de los servicios o elementos comunes, no resulta arbitrario, a juicio de esta Sala, porque no es contrario al ordenamiento jurídico, a la razón o a la lógica.

No es contrario a la razón o a la lógica, porque la superficie, el emplazamiento y la situación influyen en el precio de una vivienda, aunque obviamente no sean los únicos factores con influencia en el mismo; y los tres parámetros citados, junto con el presumible uso de los servicios o elementos comunes, tampoco pueden considerarse completamente ajenos a su coste individualizado de producción.

Y no es contrario al ordenamiento jurídico, porque es verdad que la Administración tributaria pudo acudir a un dictamen pericial, pero también lo es que no estaba obligada a hacerlo, dado que el apartado 1 del artículo 52 de Ley General Tributaria de 1963 , aplicable cuando se dictó la liquidación tributaria que originó este pleito («[e]l valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible podrá comprobarse por la Administración tributaria [...]»), posibilitaba a la Administración tributaria acudir a la comprobación de valores, entre otros medios, mediante un dictamen pericial, pero no se lo imponía.

Las reflexiones que preceden nos conducen a estimar el único motivo de casación articulado en el presente recurso, casando y anulando la sentencia recurrida, única y exclusivamente, respecto de los razonamientos y de la conclusión que se contienen en su quinto fundamento jurídico.(...)

### **3. Ingresos**

**Sentencia de 3 de Marzo de 2011. Recurso de Casación núm. 1924/2006 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1990 . Separación de un socio con devolución en especie de su aportación a la entidad. Incremento patrimonial : inclusión a estos efectos en el valor de adquisición de las primas de emisión pagadas por el socio que se separa.**

**FD Primero** “Versa este proceso sobre la liquidación del impuesto de sociedades, ejercicio 1990, practicada a la entidad recurrente, U, S.A., como consecuencia de acta de disconformidad en la que se procedió a la modificación de las bases declaradas, por razón del incremento de patrimonio derivado de haber amortizado acciones de la sociedad T. que aquella tenía en su activo.

**FD Cuarto** “En el tercer motivo se nos dice que la sentencia infringe los artículos 15-2 de la Ley 61/1978, en relación con los apartados 4 y 5 del artículo 11 del mismo cuerpo legal.

Destaca la parte, en la fundamentación del motivo, como tanto en la vía económico-administrativa como ante la Sala de instancia expuso que la cuenta Reserva Prima de Emisión en ningún caso podía ser gravada bajo el concepto de incremento patrimonial porque el artículo 11-2 de la Ley 61/1978 excluye expresamente de tal consideración a las aportaciones realizadas por los socios en concepto de primas de emisión.

Por su parte, los apartados 4 y 5 del mismo artículo, en la redacción vigente en 1990 , decían que para la determinación de la base imponible no tendrían la consideración de partidas positivas las aportaciones de capital efectuadas por los socios o partícipes durante el ejercicio, considerándose como tales las primas de emisión de acciones, siendo por eso -a juicio de la recurrente- que el artículo 15-2 excluía de la consideración de incremento patrimonial las aportaciones de capital consistentes en dichas primas.

Razona asimismo la parte que, dada la función de las primas de emisión de compensar la parte de reservas a la que los nuevos socios tendrán derecho una vez que estén dentro de la sociedad, estos vendrían a pagar por anticipado lo que luego van a llevarse vía dividendos o al abandonar la sociedad o disolverse ésta, pero la sociedad en ningún caso obtendría renta alguna, como tampoco la obtiene cuando los socios aportan el capital a su constitución.

Para pronunciarnos sobre la cuestión, nos detendremos previamente en algunas manifestaciones jurisprudenciales que expresamos en nuestra sentencia de 17 de febrero de 2006 , a partir de la circunstancia de que el artículo 15-1 de la Ley 61/1978 establecía 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."

Sobre esta base, la sentencia citada nos dice que:

" El art. 127 del RIS hace una enumeración de supuestos que constituyen alteración patrimonial; tal enumeración es abierta y en ella se comprenden los supuestos más frecuentes en la actividad de las empresas, pero no excluye cualquier otro no previsto. El apartado i) del art. 127 mencionado configura como alteración patrimonial la devolución de las aportaciones a los socios mediante la entrega de bienes. No cabe duda, sin embargo, que la entrega "in natura" de la participación social produce una alteración patrimonial en la sociedad al producir efectos traslativos de la propiedad; se transfiere al socio un poder de disposición sobre bienes que antes no tenía, realizándose en favor de los socios un auténtico acto de enajenación sobre los bienes que integran el patrimonio de la sociedad disuelta, por lo que tal acto de disposición por parte de la

sociedad que se liquida está incluido dentro del concepto general de transmisiones a título oneroso.

El legislador, a la hora de hacer tributar los incrementos de patrimonio, no ha querido que esas plusvalías se integraran en el hecho imponible, conforme se van produciendo, por una doble razón: primero, por la dificultad de apreciar esas plusvalías mientras son tácitas; segundo, porque ir gravando esas plusvalías mientras son tácitas y no se realizan podría plantear problemas de liquidez para los sujetos pasivos. Por ello, el legislador optó por someter a tributación los incrementos de patrimonio sólo en el momento en que el bien correspondiente saliese del patrimonio de la sociedad hacia terceras personas -- hacia los socios o, eventualmente, hacia sus acreedores --. La Ley espera, para gravar el patrimonio, a que se produzca una alteración patrimonial. Pero este diferimiento no puede conducir a que el incremento de patrimonio producido quede sin gravar y se transfiera a otra persona. Como regla general, se establece por la Ley -- art. 15.4 -- que en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, el importe del incremento o disminución patrimonial será la diferencia entre los valores de adquisición y de enajenación de los elementos patrimoniales, traduciéndose en el Reglamento el valor de adquisición (art. 131 ) por valor neto contable (precio de adquisición más posibles actualizaciones legales menos amortizaciones, provisiones). El incremento se determinará comparando dos valores: el de adquisición y el de enajenación. El valor de adquisición estará constituido por el valor real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado."

Pues bien, atendidos estos parámetros, es de observar que en el caso que contemplamos se enajenan activos por valor de 62.958.000 pts. cuya adquisición se había estimado en la de la aportación del socio que se marcha, esto es, en 84.100.000 pts; pero con estas solas cifras no se tiene en cuenta que en este momento de liquidación parcial de la sociedad por apartamiento de uno de los socios permanece también como parte del valor real de adquisición el resultante de las primas de emisión pagadas exclusivamente por ese mismo socio al que se devuelve su aportación y que por eso, en los términos que hemos indicado, constituye un sumando de los valores a comparar para cuantificar la base del incremento patrimonial, tal como correctamente afirmó la sentencia recurrida, acogiendo la tesis desarrollada por la Administración, puesto que si las citadas primas tenían el fin antes reseñado de igualar al nuevo socio en la participación de las reservas preexistentes cuando fue ampliado el capital para que, por vía de sus suscripción, entrase en la sociedad, si al salir se reduce el capital en la misma cuantía en que fue valorada aquella suscripción, es llano que el exceso de la misma que se expresa en la reserva incrementa patrimonialmente a la sociedad, en cuanto que ésta vuelve a la cifra de capital que tenía antes de la entrada del socio que ahora la abandona con devolución de aportaciones."

**Sentencia de 10 de Marzo de 2011. Recurso de Casación núm. 5326/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998 y 1999. Tratamiento tributario de la operación**

consistente en la adquisición del derecho al cobro de los intereses de títulos de Deuda pública de la República del Brasil . Inexistencia de disminución patrimonial , FD Quinto. En el mismo sentido , la Sentencias de 20 de Octubre de 2008 (rec. cas. núm. 2825/2006 ) y las Sentencias de 16 de Noviembre de 2009 (rec. cas. núms. 3862/2007 y 5820/2007 , FFDD Tercero y Sexto, respectivamente, así como la Sentencia de 18 de Marzo de 2010 SIC (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 154/2005 ), FD Quinto. Además la Sentencia de esta Sala y Sección de 29 de Marzo de 2010, señala (rec. cas. núm. 7552/2005 ), FD Tercero, « [e]s razonable considerar que las operaciones descritas se realizan exclusivamente con una finalidad fiscal, al margen de otra consideración que permitiera incluirlas dentro del ámbito de la "economía de opción" ».Igualmente la Sentencia de 9 de Mayo de 2011, Recurso de Casación num.771/2007, FD Cuarto, así como Sentencia de 10 de Mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 6211/2009, Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995. FD Tercero . Asimismo sobre si la diferencia negativa entre el valor de adquisición de los bonos emitidos por el Estado brasileño y el de enajenación, tras haber vencido los cupones por intereses, constituye o no una disminución patrimonial, se han pronunciado las Sentencias de 3 de Marzo de 2011 , Recurso de Casación núm. 4699/2006 , FD Tercero, de 8 de Septiembre de 2011 , Recurso de Casación num. 2574 /2010 , FD Tercero , que cita la Sentencia de 30 de Junio de 2011 Recurso de Casación núm. 271/2005 , FD Tercero, y de 19 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación para unificación de doctrina núm. 96/2008 , FD Cuarto.

Sobre Bonos del Tesoro Portugués y de la República Austriaca, se han pronunciado la Sentencia de 5 de Abril de 2011, Recurso de Casación núm. 3792/2006, Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1991, FDS Primero a Tercero , la Sentencia de 12 de Mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 1984/2007, Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1993 y 1994, FD Sexto y la Sentencia de 9 de Junio de 2011., Recurso de Casación núm. 4190/2006, Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994, FDS Segundo a Quinto.

Sobre la posible aplicación retroactiva del Convenio de Doble Imposición entre España y Austria , la Sentencia de 16 de Mayo de 2011 , Recurso de Casación núm. 3137/2007, FD Cuarto y la Sentencia de 23 de Mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 3621/2007, FD Cuarto.

Sobre la adquisición del derecho de usufructo sobre los títulos de Deuda Pública de la República de Brasil, Sentencia de 24 de Octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 4288/2009 , Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1997, 1998 y 1999, que cita las Sentencias de 1 de Marzo de 2010 , Recurso de Casación núm. 9645/04 , FD Sexto , 16 de Noviembre de 2009, Recurso de Casación 3862/07, FD Tercero y 20 de octubre de 2008 , Recurso de Casación núm. 2825/06 , FDS Quinto a Septimo.

FD Tercero” (...) Dicho en otros términos, el obligacionista que transmite el cupón para el exclusivo cobro de unos determinados intereses devengados no convierte al cesionario en prestamista de la sociedad deudora ni puede exigir el reembolso del capital, produciéndose una diferenciación que explica en el presente caso la inaplicación del artículo 11.4.b) CDI con Brasil porque, además de la anomalía referida del negocio jurídico examinado, el adquirente sólo adquiere un derecho segregado del título

originario que no comprende el tratamiento fiscal que corresponde al que con la cesión de capital se convirtió en obligación del Estado brasileño».

**A su vez , la Sentencia de 10 de Noviembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 5949/ 2009 relativa a la operación consistente en la adquisición en fecha próxima a su vencimiento, de derechos al cobro del cupón de bonos de la República Federativa de Brasil y opciones de incumplimiento del cupón,**

**FD Cuarto** “Tanto los cupones como las opciones de incumplimiento se adquirieron por cesión de otra entidad y para su financiación se suscribió una póliza de crédito en cuenta bancaria.

Y, como hemos señalado en anteriores ocasiones, es razonable considerar que las operaciones descritas se realizan exclusivamente con una finalidad fiscal, al margen de otra consideración que permitiera incluirlas dentro del ámbito de la "economía de opción".**Respecto del tratamiento tributario de la operación consistente en la adquisición del derecho de usufructo sobre los títulos de Deuda Pública de la República de Brasil y opciones por incumplimien , esta Sentencia cita las Sentencias de 20 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 2825/2006 ); de 16 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 3862/2007 ); de 29 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 7552 / 2005); de 3 de febrero de 2011 (rec. cas. núm. 2848 / 2007); de 3 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 4699/2006 ); de 10 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 5326/2008 ); de 24 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 4953/2008 ); 9 de mayo de 2011 (rec. cas. núm. 771/2007 ); y de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 2565 / 2010).**

**Sentencia de 21 de Marzo de 2011 , Recurso de Casación núm. 1755/2006. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995. Incremento de valor en los bienes recibidos por mera revalorización contable:**

**FD Tercero** “ 3. La primera de las cuestiones planteadas por la recurrente se refiere a la regularización practicada por la Inspección como consecuencia del incremento de valor en los bienes recibidos por mera anotación contable.

El artículo 15.Uno de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades establece: "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 aquél, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

Se computarán como incrementos de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, salvo que una Ley los declare expresamente exentos de tributación".(...)

4. La operación de transmisión del solar en el que se ubicaba la fábrica de envasado de aceite de R S. S.A. a cambio de una parte de la edificación a construir sobre dicho solar por arte de V 77 S.L. se instrumentó jurídicamente como una permuta.

La permuta ha de calificarse, fiscalmente, como enajenación, con la característica de que su importe queda automáticamente reinvertido en aquellos bienes que se reciben a cambio del activo fijo transmitido.

El artículo 144 del RIS dice que "en los casos de permuta de bienes o derechos... la disminución o incremento patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor neto contable del bien o derecho que se cede y el valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio", valor de mercado que en este caso ha de coincidir con el declarado ante notario.

Por tanto, además del incremento por mera revalorización contable existe un incremento de patrimonio por la diferencia entre el valor de mercado del bien que se recibe (147.085.678 ptas.) y el valor contable del que se entrega a cambio (19.940.577 ptas.). Así se contempla en el artículo 15.7.h) de la Ley 61/1978 , en la redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF . Luego el incremento de patrimonio por este concepto se cifra en 127.145.101 ptas.

Desde un punto de vista contable, la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991, que regula las normas de valoración aplicables a las permutas, establece como criterio de valoración del inmovilizado recibido el valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del inmovilizado recibido si éste fuera menor. La aplicación del principio de prudencia valorativa rechaza la aplicación del valor de mercado por lo que una anotación por un importe superior al valor neto contable supondría una revalorización contable.”

**Sentencia de 16 de Mayo de 2011, Recurso de Casación núm 3137/2007. Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1997 . No disminución de la base imponible declarada por la entidad respecto de plusvalías de activos FIM y de acciones SIMCAV.**

**FD Quinto** “Refiérese el tercer motivo de casación al carácter de acto firme y consentido que la sentencia otorgó a la solicitud de la mercantil recurrente referida a la disminución de la base imponible por haber incluido indebidamente plus valías no realizadas de activos FIM y de acciones SIMCAV y todo ello por error.

Pues bien, la pretensión de la mercantil recurrente de disminución de la base imponible en el importe de las diferencias positivas de valoración de las participaciones en FIM, contabilizadas y declaradas como ingreso en el ejercicio objeto de comprobación ha de ser rechazada, pues, al margen de que los auditores de la entidad en su preceptivo informe y la Junta de Accionistas en base al mismo consideraron correcta la

contabilización del beneficio obtenido aunque no realizado, la entidad optó por la tributación de aquél. Del artículo 88.9 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 2631/1982, de 15 de octubre ) se desprende que "Si el sujeto pasivo utiliza criterios de imputación temporal a efectos contables distintos de los aceptados fiscalmente, las diferencias se tratarán según las siguientes reglas: Los ingresos no podrán computarse fiscalmente en ejercicio posterior a aquél en que se reflejen contablemente, bien a través de la cuenta de resultados, bien a través de un aumento de las cuentas de fondos propios", previsión reiterada ulteriormente por RD 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobó el Plan General de Contabilidad, en cuya Disposición Final Séptima.<sup>4ª</sup> se determina: "Los ingresos no podrán computarse fiscalmente en ejercicio posterior a aquél en que se reflejen contablemente, bien a través de la cuenta de pérdidas y ganancias, bien a través de un aumento de la cuenta de fondos propios (...)". Resulta, por consiguiente, adecuado el criterio de la Inspección, confirmado por la sentencia recurrida, de no disminución de la base imponible declarada por la entidad por el concepto examinado." **En el mismo sentido, la Sentencia de 23 de mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 3621/2007. Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1996. FD Quinto.**

**Sentencia de 25 de Mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 1468/2009. .Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1990 a 1996 . Incremento de patrimonio: el valor de enajenación viene constituido por el importe real por el que se realizó la transacción.**

**FD Vigésimosegundo**" El segundo motivo de casación del Abogado del Estado se articula también al amparo del artículo 88.1d) de la L.J , por infracción del artículo 15 de la Ley 61/1978 , al haber anulado la sentencia el incremento de la base imponible apreciado por la Inspección respecto del valor de enajenación atribuido a la venta de la marca Orlando y de los inmuebles sitios en Egea de los Caballeros, Alfaro, Bermeo y Zeneta, ante la valoración de los terceros peritos realizada como consecuencia de la tasación pericial contradictoria solicitada por la entidad, que fue superior a la declarada por SOSA, todo ello apoyándose en la sentencia de esta Sala de 11 de Febrero de 2000 ( RJ 2000, 2786) , que declaró no aplicables a los incrementos y disminuciones de patrimonio las reglas del artículo 16.3 y 4 de la Ley del Impuesto y que el valor de enajenación debía determinarse en función de lo establecido en el artículo 15-5 , esto es por el importe real en que la enajenación se hubiese efectuado..

Entiende el Abogado del Estado que esta sentencia no es aplicable al caso litigioso, porque no siendo tampoco de aplicación el artículo 16.1 (valor contable) hay que precisar que se entiende por importe real, para lo que resulta de plena aplicación lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley General Tributaria , que confiere a la Administración facultades de comprobación.

En este motivo se suscita el problema de si ha de estarse, a la hora de calcular los incrementos obtenidos por la recurrente por las transmisiones efectuadas a título oneroso al importe real convenido, en lugar de atender a su valor de mercado.

Pues bien, a la vista de lo que declaró la Sala en su sentencia de 11 de Febrero de 2000, en relación con la aplicación de las normas de valoración contenidas en el artículo 16.3 a 5 de la Ley 61/78, respecto los incrementos de patrimonio, procede confirmar el criterio de la sentencia recurrida, que señala que el valor de enajenación viene constituido por el importe real por el que se realizó la transacción, lo que comporta la desestimación del motivo de casación.

En efecto, el artículo 15.5 de la Ley 61/78 establecía que el valor de enajenación se estimará en el importe real por el que dicha enajenación se hubiere efectuado.

Esta expresión tiene un sentido claro, al aludir al importe efectivamente satisfecho, y puede ser distinto al valor normal de mercado.

En modo alguno importe real es sinónimo a valor real, por lo que, a menos que se demuestre que el importe declarado no se corresponde con el efectivamente percibido en la enajenación, es éste al que debe estarse para el cálculo del incremento.

En el presente caso, no se discutió en momento alguno que el valor de enajenación declarado por S. coincidiese con el importe real por el que se efectuó la enajenación a H. de la marca y de los terrenos y edificios propiedad de S., por lo que no procede el incremento de la base imponible apreciado por la Inspección.”

**Sentencia de 29 de Septiembre de 2011, Recurso de Casación núm. 234672007. Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1994, 1995, 1996 y 1997. Incremento de patrimonio : activos cuya presencia en el inventario había sido omitida.**

**FD Noveno** ” En el cuarto motivo del escrito de interposición se alega que se han computado como incrementos de patrimonio lo que, a juicio del recurrente, son aportaciones de socios .

Adviértase que no se afirma por la Inspección que las incorporaciones al inventario tengan su origen en rentas no declaradas sino en la regularización del inventario respecto de bienes, que se hallaban defectuosamente contabilizados desde la constitución del Ente Público Retevisión.

Por otro lado, ha de estimarse que tales regularizaciones sí que son manifestación de capacidad económica pues qué más manifestación de capacidad se requiere que la incorporación al balance de activos por un valor de 6.662.502,43  en el ejercicio 1994. No debe olvidarse que se trata de activos cuya presencia, por unas razones o por otras, en el inventario había sido omitida. Ello, desde luego, nos lleva al incremento de

patrimonio del artículo 15 de la Ley 61/1978 del Impuesto de Sociedades que considera que existe tal cuando la valoración en el valor del patrimonio se produce como consecuencia de una alteración en la composición del mismo, así como los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable Desde luego en el caso que nos ocupa existe tal anotación contable, que se corresponde con una alta en el inventario de bienes que, en su día, fueron aportados por Radio Televisión Española y cuya falta de reflejo en cuentas fue apreciado por la misma Intervención General de la Administración del Estado”.

**Sentencia de 3 de Noviembre de 2011, Recurso de Casación núm. 4021/2010 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001 y 2002,. Incremento de patrimonio derivado de expropiación.FD Tercero. En el mismo sentido , Sentencia de 20 de octubre de 2011, Recurso de Casación. núm. 1745/2009 , FD Tercero..**

**Sentencia de 8 de Noviembre de 2011, Recurso de Casación núm. 4427/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995, Régimen de Declaración Consolidada. Cancelación de obligaciones de contenido económico derivadas de la condonación de intereses devengados por un préstamo concedido: incremento de patrimonio e improcedencia de la provisión por insolvencias .FD Septimo y Octavo.**

**Sentencia de 10 de Noviembre de 2011, Recurso de Casación núm. 2237/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1992. Incremento de patrimonio como consecuencia de la adquisición de los derechos de suscripción preferente en la operación de ampliación de capital de la sociedad transparente de la que es socio.. El art. 15.7.1.b) de la LIS está regulando las reglas de cálculo del incremento de patrimonio cuando quien transmite las acciones es socio de una sociedad transparente. Pero este no es el caso, porque la recurrente no transmite las acciones que poseía en la sociedad transparente sino que las adquiere como consecuencia de la ampliación de capital. En consecuencia, una misma renta, derivada de una misma operación -la venta de un inmueble- se está sometiendo a tributación como beneficio de la sociedad y al mismo tiempo, como mayor valor (en su condición de plusvalías latentes) a la hora de calcular el valor teórico de las acciones de esa misma sociedad y todo ello en el mismo ejercicio; exceso de imposición que, por otra parte, recae totalmente en el mismo obligado tributario, por tratarse de una sociedad transparente que, en virtud de la adquisición de los derechos de suscripción preferente en la ampliación de capital de la sociedad transparente por la recurrente, lo convierte en socio prácticamente único de la primera.FD Tercero” (...) Pues bien, tal exceso de imposición no puede ser querido en modo alguno por el legislador, por tratarse de un gravamen muy por encima de la capacidad económica manifestada con la operación realizada, lo que conduce a la estimación del motivo de casación. La Administración debe, en consecuencia, anular la**

liquidación correspondiente al ejercicio 1992 y dictar una nueva en la que el beneficio derivado de la venta de la mencionada finca tribute, bien como beneficio real de la sociedad imputado vía transparencia fiscal, bien como plusvalía latente que se tiene en cuenta a la hora del cálculo del incremento de patrimonio vinculado al valor de los derechos de suscripción adquiridos, pero, en ningún caso, por los dos conceptos.”

**Sentencia de 10 de Noviembre de 2011, Recurso de Casación núm. 1737/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994. La expropiación forzosa puede generar una ganancia o una pérdida patrimonial sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ya que (a) implica una alteración en la composición del patrimonio del sujeto pasivo; (b) susceptible de originar una variación de su valor, que (c) no se incluye en otra de las categorías de rentas gravables por ese impuesto. Tan ello es así, que en Sentencia de 23 de septiembre de 2004 , no se estimó el recurso de casación en interés de ley 54/03 , que había sido interpuesto por el Abogado del Estado, pese a considerarse que la doctrina postulada era correcta, por cuanto se entendió que es improcedente que en la sentencia que concluye esta modalidad casacional, se plasme, como criterio correcto y adecuado a Derecho, una doctrina que ya esté establecida legalmente y reiterada por otras previas sentencias del Tribunal Supremo, citándose al efecto, las de 22 de Abril de 1981 y 12 de abril y 30 de octubre de 2003 .FD Cuarto.**

**Sentencia de 12 de Enero de 2012. Recurso de Casación núm. 4864/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. Revalorización contable voluntaria con anterioridad al 1 de enero de 1989. El incremento patrimonial surge lugar a partir de su reflejo en contabilidad. Prescripción .La situación ha cambiado, pero en el campo contable, e indirectamente en el campo fiscal, a partir de la vigencia de la Ley 19/1989, de 25 de Julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económico Europea, pues tal Ley sólo permite correcciones voluntarias negativas, de donde se deduce que, en principio, no parece que vea con buenos ojos las revalorizaciones voluntarias (correcciones voluntarias positivas). Este es uno de los motivos que han llevado al legislador a reformar en la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, reguladora del nuevo Impuesto sobre Sociedades, el régimen fiscal de las revalorizaciones voluntarias.**

**FD Cuarto “ (...)Como hemos tenido ocasión de exponer, el Abogado del Estado, sostiene que para que la revalorización llevada a cabo por la entidad "U.A, S.A." en el año 1988, pudiera tenerse en cuenta para actualizar el valor de adquisición del activo a efectos fiscales, hubiera sido preciso que dicha revalorización se hubiera computado e integrado en la base imponible del impuesto, tal y como a su juicio se deriva de lo preceptuado en el artículo 41.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982**

Pues bien, ante todo, debe ponerse de relieve que en la instancia, no se combatió la argumentación de fondo contenida en el Fundamento de Derecho Segundo del escrito de demanda.

En cualquier caso, no podemos compartir la tesis del Abogado del Estado.

Al margen de la manifestación de la sentencia en cuanto a la fecha a partir de la cual la revalorización contable tuvo reflejo en las declaraciones del Impuesto, es lo cierto que, aun cuando ello se produjera en 1994, tal como afirma el Abogado del Estado, lo que si es cierto es que a tenor del artículo 15 de la Ley 61/1978 , que antes quedó transcrito, el incremento patrimonial surge lugar a partir de su reflejo en contabilidad, circunstancia ésta producida, según constata la sentencia y se admite por las partes, en 1988 y siendo susceptible dicho incremento de regularización inspectora, la no declaración en el Impuesto de Sociedades hasta el año 1994 no debe tener la consecuencia que pretende el Defensor de la Administración.

Pero es que además, no solo es que la Inspección tuviera la oportunidad de comprobar el ejercicio de 1988 y posteriores y no lo hiciera, dejando prescribir el derecho a girar liquidación por el incremento; es que cuando la Inspección comprobó los ejercicios 1998 y 1999, también había prescrito el ejercicio 1994 (la actuación comenzó el 10 de marzo de 2000) y por lo tanto la revalorización hecha figurar en dicho ejercicio, resultaba intocable.(...) “

**En idéntico sentido Sentencia de esta Sala de 24 de septiembre de 1999 , Recurso de Casación núm. 7501/1994, FDS Cuarto y Quinto , reiterados en Sentencia de 5 de febrero de 2000 , Recurso de casación 2614/1995 .**

**Sentencia de 5 de Marzo de 2012. Recurso de Casación núm. 4388/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998.Satisfacción por uno de los socios de la sociedad que amplía capital de una prima de emisión injustificadamente elevada y, por ende, desproporcionada : no constituye una adquisición lucrativa gravable en el impuesto sobre sociedades de esa sociedad. En casos de simulación, la administración está legitimada para gravar la operación realmente realizada, pero tal calificación tiene efectos únicamente en el ámbito tributario. FD Segundo. En el mismo sentido , 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).**

**Sentencia de 6 de Marzo de 2012, Recurso de Casación núm. 445/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994 .Incremento de patrimonio: transmisión lucrativa. Cesión de créditos . La facultad d la Administración de comprobar el valor de los bienes, rentas, productos y demás elementos del hecho imponible no es imperativa.**

**FD Tercero** “ (...) Los motivos deben desestimarse, pues el Tribunal de instancia ha realizado una apreciación de los elementos con que contaba, y llega a una conclusión que no puede ser discutida en casación. Se trataba de valor dos créditos adquiridos por la recurrente por importe de 1 peseta cada uno y con base en dicha adquisición se procede a condonar la deuda de P.- sociedad vinculada a la recurrente-, deuda que ascendía a la cantidad de 3.219.999.998 ptas.

Como consecuencia de esta transmisión lucrativa se ha producido una alteración patrimonial, que ha de reputarse incremento, en la diferencia que resulte entre el valor de adquisición y el de enajenación conforme a lo previsto en el art. 15 de la Ley 61/1978 , cuyo apartado 6 establece que cuando la transmisión fuese a título gratuito constituirán su valor el que corresponda por aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es decir, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose por tal el valor real - art. 9.b) de la Ley 29/1987 , de 18 de diciembre-.

En principio, existiendo un valor neto contable en la sociedad receptora del crédito, éste será el precio que aplique la Administración, ya que la existencia de ese dato le libera de cualquier comprobación, y, en el caso, de que la cedente del crédito entendiera que éste no era el valor real por la nula posibilidad de cobro de dicho crédito, era él el que tenía que aportar las pruebas tendentes a demostrar cual era el verdadero valor real, conforme al artículo 144 LGT , prueba, que como dice la sentencia, no se ha aportado pese al requerimiento efectuado en tal sentido por la Inspección los días 8 y 29 de octubre de 1996 y 6 de mayo de 1997.

Debe tenerse presente, que el art. 52.1 de LGT confiere a la Administración la facultad de comprobar el valor de los bienes, rentas, productos y demás elementos del hecho imponible, pero esta facultad no es imperativa, de tal forma que si entiende que el objeto está determinado en su valor, no es necesario que acuda a esa comprobación. No existiendo comprobación de valores por parte de la Administración, sino aplicación estricta de un precepto legal, la facultad de iniciar una tasación pericial contradictoria por el sujeto pasivo, a la que se refiere el apartado 2 de dicho artículo, no entra en juego, pues sólo se prevé como contradicción a una comprobación efectuada al amparo del apartado 1. Ello no excluye, que por otros medios de prueba pueda contradecir la valoración efectuada, pero ya se ha expresado que esto no se llevó a la práctica, como así lo indica la sentencia.

Por lo demás, el Tribunal de instancia ha partido en el examen de la valoración del crédito condonado del artículo 15 LIS , acudiendo al valor de los bienes deducido de los elementos de prueba con que contaba, al faltar otros que debió aportar la parte, sin que en dicha valoración se interfiriera la aplicación del art. 16 que sólo es tratado al resolver la pretensión del ajuste bilateral solicitado por la parte recurrente, y que se examinará a continuación.”

**Sentencia de 28 Junio 2012 , Recurso de Casación núm. 1585/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1991. Contabilización de la enajenación de derechos de suscripción .Artículo 75 del RIS de 1982: dos formas. Sin embargo, la segunda se convierte en obligatoria cuando la aplicación del primero de los sistemas de lugar a valoración negativa de la cartera de valores .**

**FD Quinto”** (...)En el séptimo de los motivos, la recurrente acepta que, tal como indica la sentencia recurrida, su situación era la prevista en el párrafo segundo del apartado 2 del artículo 1 del Real Decreto Ley 1/1989 , por lo que debía tributar conforme a lo dispuesto en el párrafo 1 del apartado 2 del citado precepto, que renvía al artículo 75 del Reglamento del Impuesto de Sociedades de 1982 , en cuyo apartado 1 se dispone que "el importe obtenido por la enajenación de derechos de suscripción no tendrá la consideración de ingreso, reduciendo el valor de las acciones de las que se hayan desgajado". Tras ello, se afirma que la recurrente tributó conforme a lo dispuesto en dicho precepto reglamentario, sin ejercer la opción que a ella le correspondía (no a la Inspección) conforme al apartado 2 del artículo 75, de reflejar el valor real de la cartera de valores, resaltando que el importe de la venta de los derechos de suscripción eran inferior al valor de adquisición de las acciones de procedían y añadiendo que según la propia Inspección, tras la enajenación el saldo de la cartera de valores quedaba fijado en 238.490.000 ptas, por lo que el coste no podía ser negativo.

En fín, en el octavo motivo se alega vulneración de la normativa en materia probatoria.

La resolución de los motivos ha de partir del artículo 75 del RIS, ya que en la aplicación del mismo se encuentra la raíz de la controversia.

En efecto, para el caso de enajenación de derechos de suscripción, el artículo 75 mencionado establece la contabilización la misma como un menor valor de las acciones, pero lo hace de dos formas distintas: la primera, supone simplemente rebajar el importe obtenido por la enajenación de los derechos de suscripción de las acciones de las que se desgajan; la segunda, supone la reducción de la cartera de valores de acuerdo con las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 75 citado, lo que supone: 1) reducir directamente el valor de las acciones de las que han desgajado los derechos de suscripción, el importe obtenido en su enajenación; 2) reducir el valor de la cartera de títulos de acuerdo con las siguientes reglas: a) se determina la parte del valor de adquisición que corresponde a los derechos enajenados, a través de la igualación de los costes unitarios por título, antes y después de la ampliación en curso, para lo que se tendrá en cuenta la provisión correspondiente a los valores de que se trate; b) dicha parte del valor de adquisición se reducirá del valor de activo de los títulos de los que proceden los derechos enajenados; y c) la diferencia entre el neto percibido y la

reducción practicada se considerará incremento o disminución patrimonial en el ejercicio de enajenación de los derechos.

La sociedad, y ciertamente que solo ella, puede optar por cualquiera de las dos formas indicadas. Sin embargo, la segunda se convierte en obligatoria cuando la aplicación del primero de los sistemas de lugar a valoración negativa de la cartera de valores, tal cual ocurría en este caso, en que el actuario, en criterio que es ratificado por la apreciación de la Sala de instancia, consideró que tras la enajenación de los derechos de suscripción, el saldo de la cartera de valores tenía carácter negativo.

Por lo expuesto, los motivos no pueden prosperar.”

**Sentencia de 25 de Octubre de 2012, Recurso de Casación núm. 1264/2009. Impuesto sobre Sociedades , ejercicios 1999, 2000 y 2001. Incremento de la base imponible derivado del mayor sobreprecio cobrado por la recurrente en la venta de las distintas promociones de viviendas, dando lugar a ingresos no declarados y que son puesto de manifiestos por la actuación inspectora. El recurrente confunde la valoración de la prueba, no ya efectuada por la Sala de instancia, sino por la Inspección, con la carga de la prueba. Ninguna consecuencia desfavorable ha hecho recaer la Sala de instancia respecto de la actividad probatoria desplegada. Simplemente se ha limitado a valorar la prueba practicada con una determinada consideración, pretendiendo la parte recurrente que se sustituya el parecer de la Sala, la valoración realizada, por la que a su entender debía colegirse de la actuación inspectora.FD Cuarto**

#### **4. Gastos**

**Sentencia de 5 de Abril de 2011, Recurso de Casación núm. 3255/2006. Impuesto sobre Sociedades, periodo 1/7/92 al 30/6/93. Gastos. Hay que reconocer que las cantidades pagadas para la participación en los congresos médicos están ligadas a la promoción de los productos que comercializaba la entidad por lo que los cargos deben admitirse como deducibles, al encontrar encaje en los gastos que el artículo 14 f) de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades consideraba como deducibles por estar relacionados con la promoción de los productos y aumento de sus ventas, con la consiguiente incidencia en la determinación de la base imponible. FD Noveno .En el mismo sentido , Sentencia de 10 de octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 899/ 2011 , FD Sexto. En el mismo sentido , Sentencia de 25 de mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 1468/2009. .Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1990 a 1996 . Deducibilidad de los gastos de viaje correspondientes a la invitación a pediatras al Congreso que sobre nutrición infantil organizó P. D. en**

**Sabaudia, al haberse acreditado en las actuaciones la conexión de los mismos con la actividad desarrollada por H.y su conveniencia para promocionar la comercialización en España de los productos de alimentación infantil. FD Decimoseptimo..**

**Sentencia de 1 de Diciembre de 2011 , Recurso de Casación número 3197/2007. Impuesto sobre Sociedades, régimen de declaración consolidada, ejercicio 1996. Cuotas del IVA liquidadas en actas de disconformidad y que no pueden ser repercutidas ni compensadas. Representan un mayor gasto y por tanto son deducibles.**

**FD Quinto** “ (...)Lo cual nos lleva a considerar que a la parte recurrente se le hizo tributar, en la regularización llevada a cabo, por la prestación de un servicio, que al venir integrado en la operación exenta, estaba también exento, soportando indebidamente, sin posibilidad de repercutir, un IVA exento.

Desde luego, con carácter general ha de estarse a la naturaleza del IVA, y el artº 13, a) de la LIS , es de una claridad incontestable; por lo que, en principio, no estamos ante un impuesto deducible en la base imponible del IS por no ser repercutible.

Mas la naturaleza y caracteres del IVA, que le hacen un impuesto repercutible con carácter general, no puede obviar absolutamente determinadas circunstancias que en casos concretos pueden influir decididamente en el modo de gestionarse este gravamen, por ejemplo el caso que nos ocupa u otras, como por ejemplo, y para ilustrar mejor lo que decimos, la posible insolvencia de alguno de los sujetos intervinientes, que conlleva que el que ha repercutido el IVA debe ingresarlo, aún cuando no lo haya cobrado materialmente, pues ello no es condición para el devengo, eso sí, con quebranto económico de la empresa. Ciertamente estos casos no determinan que se altere la naturaleza del IVA, el cual sigue siendo un impuesto indirecto neutral, debiendo compensarse el soportado vía deducción con el IVA repercutido, que como partida contable independiente debe ser objeto de una nueva deducción en el paso siguiente, hasta llegar al consumidor final. El sujeto pasivo, por tanto, es un mero recaudador, y el IVA es esencialmente neutral, de ahí que mientras, artº 110 RIS considera deducible de los ingresos a los impuestos indirectos, el IVA representa, como no puede ser de otro modo, la excepción.

Ahora bien, hay supuestos en los que el IVA pierde su carácter neutral, por ejemplo en aquellas operaciones no sujetas o exentas, que conlleva que el IVA soportado no sea deducible. Este es el caso, en el que nos encontramos con que se le regulariza una situación en la que se le hace abonar a la entidad recurrente un IVA que por afectarle la exención vista, no debía ser soportado y que resulta imposible posteriormente repercutir. El IVA, pues, pierde su carácter neutral, puesto que la incorrecta actuación inspectora de hecho convirtió el impuesto en no repercutible, habiendo soportado

indebidamente la parte recurrente un IVA que no es deducible. Lo que representa un mayor gasto, y, por consiguiente, con derecho a deducirlo.”

**Sentencia de 14 de Diciembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 558/2010 . Impuesto sobre Sociedades, Régimen de declaración Consolidada, ejercicio 1996 .El IVA soportado por la recurrente correspondiente a la adquisición de elementos del inmovilizado, y considerado no deducible por aplicación de la regla de la prorrata general, se contabilizó como mayor valor del activo y no como gasto deducible del ejercicio.**

**FD Séptimo** “ (...) Esta Sala está, en un principio, de acuerdo con la solución a la que se llega en la sentencia, respecto de que tanto el IVA soportado por las empresas en sus adquisiciones, como el repercutido por ésta a sus clientes son corrientes puramente financieras que originan créditos o débitos contra la Hacienda, sin que puedan incluirse como gastos deducibles en la base del Impuesto sobre Sociedades. También se está de acuerdo con que en los casos de exención del IVA, la cuota soportada y, por tanto, no repercutida, si debe considerarse como gasto deducible en el correspondiente ejercicio del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, esto no es suficiente para dar total respuesta al problema planteado, en el que la entidad recurrente actuó en un principio conforme con la anterior conclusión, incluyendo en su autoliquidación del IS del ejercicio 1996, unas cuotas de IVA soportado, que estimó en ese momento exento, pero que posteriormente, al considerarlo sujeto, pidió su deducibilidad, que le fue concedida en ejercicios posteriores y supuso un ingreso, que, lógicamente en la regularización fiscal, llevaba a la supresión del gasto deducible que se había efectuado en la base imponible del ejercicio 1996.

La cuestión suscitada por la parte recurrente en la instancia, no era si las cuotas del IVA soportado y la modificación del porcentaje de deducción en aplicación de la regla general de la prorrata, debían o no contabilizarse o modificarse como gasto en el Impuesto sobre Sociedades, sino en qué momento debía efectuarse dicha contabilización, bien en el ejercicio 1996, como entendió la Inspección, bien, como ingreso extraordinario o ingreso procedente de ejercicios anteriores, en el ejercicio correspondiente a aquél en que se reconoce por la Administración Tributaria la procedencia de la devolución del IVA (1999 o 2001 respectivamente), tesis que sostiene la recurrente, con base en los principios de devengo y prudencia contable.

De la lectura de la demanda se desprende claramente que ésta era la argumentación de la recurrente, pese a lo cual nada se dice en la sentencia en relación con la misma. Se ha cometido una infracción del artículo 67 de la Ley Jurisdiccional , en relación con el 218 de la ley de Enjuiciamiento Civil , al no resolverse por el órgano judicial todas las cuestiones suscitadas por las partes, lo que constituye una incongruencia por omisión, que determina que esta Sala, de conformidad con el art. 95 de la misma proceda a

resolver la cuestión aquí planteada, y que en el escrito de interposición se formula en los motivos 7º y 8º.

La pretensión formulada sobre la imputación en el año 1999 que se sostiene por la parte recurrente no puede ser estimada, pues, aunque en relación con el IVA, se trataba simplemente de una devolución de ingresos indebidos, en cuanto al IS era sólo una regularización fiscal de su autoliquidación del ejercicio 1996, tendente a suprimir un gasto deducible que no era procedente.

Ligada con la cuestión anterior es la formulada en el motivo octavo, y hace referencia a que ha sido apreciada la prueba en forma errónea por el juzgador de instancia, al no tener en cuenta el Informe de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Dependencia de Control Tributario y Aduanero) de 15 de enero de 2009, en el que se acredita que todo el IVA soportado por la recurrente correspondiente a la adquisición de elementos del inmovilizado, y considerado no deducible por aplicación de la regla de la prorrata general, se contabilizó como mayor valor del activo y no como gasto deducible del ejercicio.

Examinado el mencionado informe, se aprecia efectivamente que el total de IVA soportado en el ejercicio 1996 fue de 11.284.003.555 correspondiendo a la adquisición de elementos del inmovilizado 4.266.315.554 pesetas y a la adquisición de bienes corrientes 7.017.688.001 pesetas. El informe concluye textualmente: "Importe del IVA SOPORTADO correspondiente a la adquisición de elementos de inmovilizado que ha sido incorporado como mayor valor de los elementos del inmovilizado (bienes de inversión):  $4.266.315.554 \times 96\% = 4.095.662.932$  pesetas".

Al no tenerse en cuenta dicho informe se ha vulnerado las normas que rigen la prueba, especialmente la contenida en el artículo 114 LGT , en cuanto que la parte recurrente ha acreditado el hecho determinante de su pretensión, que no es otro que la consecuencia derivada de la aplicación de la Regla de Valoración decimoquinta del Plan General de Contabilidad , aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre , conforme al cual "El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes de inversión o del circulante, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. "No alterarán las valoraciones iniciales los ajustes en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión", regla que ha de tenerse en cuenta conforme al art. 10.3º de la Ley 43/1995 .

Debe, en consecuencia estimarse este extremo de la pretensión del recurrente, y en conclusión debe tenerse en cuenta que el IVA soportado por la recurrente correspondiente a la adquisición de elementos del inmovilizado, y considerado no deducible por aplicación de la regla de la prorrata general, se contabilizó como mayor valor del activo y no como gasto deducible del ejercicio". **En el mismo sentido la Sentencia de 29 de diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 3596/2009 , FD Décimo.**

**Sentencia de 13 de Abril de 2012 .Recurso de Casación núm. 278/2011. Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2003 y 2004. Los gastos que habían dado lugar a ajustes en los ejercicios de 1993 y 1994 y que se habían incorporado a las firmes y en todo caso prescritas autoliquidación de estos ejercicios, tienen que ser que ser respetados .FD Primero . Se cita la sentencia de 12 de Abril de 2012 (recurso de casación 2282/08) referente a compensación de bases negativas de la propia entidad .**

## **V.) Amortizaciones**

### **1. El concepto de amortización**

### **2. La amortización del inmovilizado material**

**Sentencia de 22 de Septiembre de 2011, Recurso de Casación núm. 2806/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994. Bienes inmuebles: exclusión del valor del suelo. Al sujeto pasivo le corresponde la carga de la prueba del valor a amortizar. Cambio del sistema de amortización por tablas que se venía aplicando a diversos elementos por el método de amortización degresiva atendiendo a la vida útil de los mismos. Incumplimiento de los requisitos previstos en el art. 47.2 RIS y falta de acreditación de la depreciación efectiva de los bienes en cada ejercicio. FDS Sexto y Séptimo .**

**Sentencia de 6 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 359/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Gastos registrados como de de publicidad y marketing con la calificación de inmovilizado material : Improcedencia , consideración de gastos de primer establecimiento.**

**FD Tercero** “No mejor suerte debe correr el segundo motivo, en el que se pretende que los gastos registrados a 31 de diciembre de 1994 como de marketing y publicidad, por importe de 317,5 millones de pesetas, con la calificación de inmovilizado material y amortización en plazo de 50 años (2% anual), pasen a la consideración de gastos de primer establecimiento, los cuales deben ser amortizados en el plazo máximo de cinco años (20% anual) y ello con base en un informe de auditoría que considera que aquellos gastos son de lanzamiento.

Pues bien, la sentencia aprecia que se trata de una reclasificación y que mientras que se inició actividad en el ejercicio 1993, los gastos de referencia tienen lugar en el ejercicio 1994 y lo cierto es que en dicho ejercicio regía la Ley 61/1978, de 27 de diciembre y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre , debiendo señalarse que según el artículo 69 de éste último, también invocado en la sentencia impugnada:

" 1.Se entenderán como gastos de primer establecimiento los gastos necesarios hasta que la Empresa inicie su actividad, entre los que incluirán los honorarios, gastos de viaje y otros para estudios previos de naturaleza técnica y económica, publicidad de lanzamiento y captación, adiestramiento y distribución del personal hasta el inicio de la actividad".

2- Estos gastos deberán ser amortizados dentro del plazo máximo fijado en la Ley de Sociedades Anónimas, a contar desde el inicio de la actividad o en el plazo que señalen Leyes especiales...."

De aquí que la Sentencia de esta Sala de 23 de diciembre de 2009 (recurso de casación número 1292/2004 ) pudiera afirmar que este tipo de gastos " tienen el límite temporal de la puesta en funcionamiento."

Por tanto, la valoración de la Sala de instancia, que considera que los gastos de referencia son posteriores a la iniciación de la actividad empresarial, sin que por otra parte se pueda hablar de una ampliación de la capacidad operativa, así como la correcta aplicación del ordenamiento jurídico que se hace en la sentencia, nos lleva también a la conclusión desestimatoria del motivo.”

**Sentencia de 3 de Noviembre de 2011, Recurso de Casación núm. 4186/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996 Régimen aplicable a los club de fútbol. Régimen fiscal de los derechos federativos, cesión de los derechos a entidades residentes en Holanda, procede la sujeción y la práctica de retenciones. Son rendimientos del trabajo personal del jugador y no adquisición de inmovilizado inmaterial susceptible de amortización . La Sala entiende, con la sentencia recurrida, que no puede acogerse la denunciada indefensión por no haberse dado audiencia a los futbolistas a los que se refieren los contratos que dan lugar a la regularización. FDS Sexto y Séptimo. En el mismo sentido , la Sentencia de 7 de octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 2342/2007, FDS Tercero y Cuarto.**

**Sentencia de 22 de Noviembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 3956/2007. Impuesto sobre Sociedades 1991. Toda amortización ha de efectuarse conforme a los parámetros legales establecidos, o, a los criterios fijados por el recurrente. Cuando concurre alguna circunstancia que sea susceptible de modificar el**

**parámetro legal o el previamente fijado por el recurrente, deberá cumplir los requisitos establecidos en el artículo 47.2 del Reglamento del Impuesto de Sociedades , Real Decreto 2631/82 de 15 de octubre , requisitos que no han sido cumplidos por el recurrente .FD Sexto . En idéntico sentido , Sentencia de 18 de Mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 4805/2007 , FD Octavo “ (...). Finalmente, y por lo que respecta a la amortización de inmuebles, incluyendo el suelo, es patente el error del recurrente al incluir en la amortización del inmueble el suelo. Una vez que la amortización practicada es claramente improcedente es carga del recurrente, y no de la Administración, acreditar que el valor atribuido al suelo no es ajustado a derecho. Esa prueba no se ha efectuado.””**

**Sentencia de 22 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 471/2009 Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997.Actualización de balances : valor de adquisición de un buque, erróneamente contabilizado y que había sido actualizado con arreglo al art. 32 Ley 9/1983, de 13 julio. Carácter inamovible del nuevo valor .**

**FD Quinto”-** Resolvemos pues los dos primeros motivos y lo hacemos conjuntamente. Para ello señalamos que la controversia se centra en la posibilidad que defiende la entidad recurrente y niega la Administración, de rectificar en 1988, una actualización o regularización de balances, llevada a cabo con arreglo a la Ley 9/1983, de 13 de julio , de Presupuestos Generales del Estado para el propio año 1983 respecto del valor contable de un buque denominado I.. Y ello, por cuanto se afirma que adquirido el buque el 17 de octubre de 1981, se fijó como valor contable al 31 de diciembre de 1981, el de 630. 259.623 ptas., sin tener en cuenta el importe de las subvenciones por importe de 114.000.000 ptas., y la desgravación fiscal, por importe 67.830.000 ptas.

El criterio de la Administración, que la sentencia hace suyo para construir su "ratio decidendi", es que en el presente caso, el elemento patrimonial del que se predica el error de contabilización respecto de la adquisición, en 1981, fue objeto de actualización en 1983, como consecuencia de hacerse uso de la actualización del inmovilizado, de acuerdo con la Ley 9/183, debiendo ser el nuevo valor actualizado el que debe servir de base para las amortizaciones a practicar, añadiéndose que el artículo 32.1. a) de la referida Ley dispone que: "Para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 16 del indicado Texto Refundido, será requisito inexcusable la presentación, dentro del plazo reglamentario, de la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al primer ejercicio cerrado en o a partir de 31 de diciembre de 1983, la cual comprenderá el balance de situación debidamente actualizado y aprobado por el órgano social competente, sin que quepa, en ningún caso, volverse sobre ella."

Como ratificación del criterio expresado, pone de relieve la sentencia impugnada que el caso del buque I., que se benefició del régimen de actualización de balances de la Ley 9/1983, es diferente del buque S, que fue adquirido en 21 de noviembre de 1983 y rechaza la existencia de enriquecimiento sin causa.

Así las cosas, tiene razón el Abogado del Estado cuando sostiene que aun cuando se aleguen tres motivos de casación (de ellos, solo dos resultan admisibles), todos ellos versan sobre la misma cuestión de la posibilidad o no de rectificar en 1988 una actualización o regularización de balances a la que se acogió la entidad recurrente, haciendo uso de lo dispuesto en la Ley 9/1983.

En cualquier caso, la Sala anticipa que los dos motivos deben ser desestimados.

En efecto, con posterioridad al error que se dice padecido, se llevó a cabo la actualización de balances sobre la base del valor originario, determinado un nuevo valor contable que obviamente no era el de 1981 y que resulta inamovible, según el artículo 32 de la Ley 9/1983 .

A partir de la consideración anterior, es claro que la invocación por la sentencia del artículo 1 del Real Decreto 537/1997 , por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto de Sociedades (Fundamento Quinto in fine), se realiza para ratificar lo que dispone el artículo 32 de la Ley.

La sentencia debe ser confirmada y los motivos no prosperan.”

### **Sentencia de 19 de Enero de 2012, Recurso de Casación núm. 1820/2008. Impuesto de Sociedades, ejercicio 1999. Coeficiente máximo de amortización**

**FD Tercero** “El primer motivo debe ser desestimado, pues la conclusión a la que llega la sentencia para negar la aplicación del coeficiente máximo de amortización a la maquinaria en cuestión, se fundamenta en la valoración del procedimiento seguido por la Inspección y la conducta procesal observada por la entidad recurrente, la cual no llevó a cabo manifestación alguna ante la Inspección, hasta el punto de que según la Sala de instancia pone de relieve, que en la resolución del TEAC se indicaba "no existen en el expediente datos debidamente acreditados ni documento alguno que permita determinar si la maquinaria adquirida por la entidad tiene encaje en la Agrupación 47 de las Tablas de amortización oficialmente aprobadas". A ello se añade en la sentencia que la parte allí demandante, y aquí también recurrente, a lo largo de todo el procedimiento administrativo y judicial, se limitó a afirmar que la maquinaria debía considerarse incluida dentro del apartado 2, letra c) del grupo 471, Agrupación 47, - donde se expresan los coeficientes máximos de amortización a aplicar por las industrias del papel y fabricación de artículos de papel- sin aportar ningún elemento de prueba que así lo acreditara. Y tras la manifestación expresa de compartir la conclusión alcanzada por el TEAC, la Sala de instancia resalta como especialmente significativa la circunstancia de que la entidad hoy recurrente no realizara prueba adicional alguna para desvirtuar aquella, así como que ni tan siquiera solicitara recibimiento a prueba.

La conclusión que alcanza la sentencia es la de la no justificación de la aplicación del coeficiente del 12% a la maquinaria en cuestión.

Frente a ello, no puede oponerse la alegación de que en el expediente (página 92) figura la adquisición en 1994 de una "Máquina Papel MP2 Aux. y Bobinadora", por importe de 1.991.834.072 ptas., pues con tal único y exíguo dato, en una cuestión que es eminentemente técnica, no podemos asegurar la pertenencia a alguna de las categorías de maquinaria de la Agrupación 47 del Anexo, del Real Decreto 547/1997(sic) y mucho menos en las del apartado 3 de la misma, debiendo significarse que la entidad recurrente está matriculada en el Epígrafe 472 del IAE (fabricación de papel y carton) y que en la referida Agrupación 47 también figura maquinaria con coeficiente lineal máximo del 10%.

Finalmente, debe ponerse de relieve también la actitud contradictoria de la recurrente, que ahora pretende la aplicación directa del porcentaje del 12%, mientras que en el escrito de interposición del recurso de alzada ante el TEAC planteaba también la aplicación del método de turnos de trabajo ( art. 2.3 del Real Decreto 537/1997, , en relación con la Instrucción Cuarta del Anexo para la aplicación de la tabla de amortización).

Por lo expuesto, el motivo no prospera.”

**Sentencia de 13 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 4964/2008. Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1 de febrero de 1992 a 31 de Enero de 1993. Amortizaciones : no se ha acreditado la realidad de las adquisiciones de los elementos del inmovilizado amortizados**

**.FD Quinto** “ El artículo 13.f) de la Ley 61/1978 consideraba deducibles «las cantidades destinadas a la amortización de los valores de inmovilizado, material o inmaterial, siempre que respondan a depreciaciones efectivas y estén contabilizadas», sin perjuicio de que también aquí era aplicable lo dispuesto en el artículo 37.4 del Reglamento de 1982, esto es, la necesidad de que toda anotación contable estuviera justificada documentalmente de modo suficiente.

Esta Sala ha manifestado reiteradamente que la omisión de cualquier requisito no genera la imposibilidad de deducir fiscalmente las amortizaciones practicadas, debiendo valorarse, en primer término, la entidad del requisito legal omitido y, en segundo lugar, si la prueba legal practicada en el recurso jurisdiccional acredita la efectividad y realidad del gasto deducido [véanse las sentencias de 11 de diciembre de 2007 (casación 3915/02 , FJ 3º); 13 de noviembre de 2008 (casación 3991/04, FJ 11 º), y 11 de marzo de 2010 (casación 4002/04 , FJ 9º)].(...)

Ninguna de las afirmaciones de la Inspección en el acta, explicadas en el informe ampliatorio y ratificadas después por la liquidación tributaria, resulta desvirtuada por lo que de contrario alega «Sears» en su demanda. Recuérdese que ese informe ampliatorio, en relación con la propia acta, es un elemento más susceptible de ser apreciado por el Tribunal, sin valor cualificado alguno, con el resto de los medios probatorios que puedan obrar en los autos [véanse, por todas, las sentencias de esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 317/04 , FJ 2 º) y de 3 junio de 2009 (casación 4525/07 , FJ 10º)].

Luego, no habiéndose acreditado la realidad de las adquisiciones de los elementos del inmovilizado amortizados, no son fiscalmente deducibles las amortizaciones dotadas, tal y como ratifica la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central recurrida.” **En el mismo sentido, la Sentencia de 13 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 4910, FD Quinto**

**Sentencia de 14 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 823/2008 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1 de julio de 1998 a 30 de junio de 1999. Deducibilidad de dotaciones a la amortización del inmovilizado material: Plan de Amortización. Silencio positivo : improcedencia . Artículo 5 , del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril .**

**FD Séptimo** “ (...)En la sentencia, por tanto, se rechaza la pretensión de la entidad deportiva recurrente por tres motivos: a) no operar el silencio positivo cuando la solicitud no se hubiese ajustado a lo previsto en el apartado 1º del mismo precepto reglamentario, b) no poderse aplicar un criterio de amortización sobre elementos patrimoniales inexistentes en el momento de la solicitud o presentación del Plan, y c) al no ser posible la aplicación de dos criterios de amortización, respecto de elementos adquiridos entre el 1 de octubre de 1995 y 14 de mayo de 1997, que habían sido sometidos al método de amortización lineal.

Sin embargo, en el escrito de interposición, la parte recurrente se limita a exponer la doctrina del Tribunal Supremo sobre la operatividad del silencio administrativo positivo, sin atacar las razones que da el Tribunal de instancia para rechazar la pretensión, lo que determina la desestimación del motivo, ya que la casación supone una revisión de los criterios manejados en la sentencia, que pervivirían ante la falta de crítica por el recurrente. Por lo demás, es concluyente el razonamiento efectuado de que el silencio positivo sólo operará si se cumplen los presupuestos establecidos en la norma para la validez de la solicitud, de tal forma que la falta de cumplimiento de alguno de ellos implica que el silencio no suponga el otorgamiento o aprobación de la petición.”

**Sentencia de 28 de Marzo de 2012, Recurso de Casación núm. 5800/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Amortizaciones extraordinarias: necesidad de acreditación. Libertad de amortización : Requisitos.**

**FD Quinto** “-En el motivo siguiente la recurrente alega la improcedencia de las regularizaciones derivadas de amortizaciones extraordinarias, bajas de inventarios y provisiones sobre ciertos bienes.

Basta una lectura atenta de la sentencia para comprender que las amortizaciones (excesos de amortizaciones) se sustentan en que no se ha acreditado que los concretos bienes cuya amortización por encima de la que se venía efectuando estuvieran afectados por las circunstancias que modifican el cambio de amortización. Esto es una cuestión probatoria, no de discrepancia sobre los preceptos legales invocados y aplicables.

Idénticas consideraciones han de ser hechas respecto a las bajas de inventario (no puede equipararse el cierre efectivo de un Grupo Minero con su petición de cierre) y a las provisiones sobre ciertos bienes, sobre las que es preciso acreditar su alcance específico. Es decir, no es bastante la contabilización separada de ciertos bienes, sino que hay que precisar y determinar el alcance que las actuaciones en ellos llevadas a cabo, y su posible reutilización son afectadas por la decisión de cierre.

Por último, la argumentación que se contiene en el quinto motivo respecto a la aplicabilidad, en todo caso, libertad de amortización prevista en el artículo 111 de la Ley 43/95 ha de rechazarse. La libertad de amortización de los activos mineros y la amortización por encima de los coeficientes establecidos y aceptados por las partes no son dos mecanismos de amortización intercambiables. Cada uno de ellos exige el cumplimiento de requisitos que no necesariamente son coincidentes. La aplicación de la libertad de amortización exige que el bien de que se trate conforme el activo social, circunstancia que puede no concurrir en los bienes cuya amortización se aparta de las reglas que en ejercicios anteriores, y sobre este punto, les venían siendo aplicados.

Por tanto, el problema vuelve a ser de naturaleza probatoria, y no sobre la interpretación de los preceptos aplicados. Prueba que, en ninguno de los supuestos analizados se ha llevado a cabo, lo que comporta la desestimación de las alegaciones contenidas en el motivo analizado.

**Sentencia de 4 de Abril de 2012, Recurso de Casación núm. 409/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1990. Quien pretenda alterar los términos en que una amortización se viene produciendo ha de acreditar, primero ante la Administración, que concurren las circunstancias que justifican ese cambio. El suelo no es susceptible de amortización .**

**FD Tercero.**”-Lo razonado comporta estimar el recurso interpuesto por el Abogado del Estado y resolver el debate en los términos en que viene planteado, y, en este caso, según resulta de la demanda, lo que exige decidir sobre la problemática que esta contiene y que es: (...)

“3-Improcedencia de la regularización relativa a la amortización de elementos adquiridos antes de 1964.

4.- Improcedencia de la regularización correspondiente a la amortización de las calderas de calefacción de gas.

5.- Improcedente regularización de la amortización de edificios” (...)

**FD Sexto** “.-En lo referente a la improcedencia de la regularización: 3, 4 y 5 hemos de estar a lo también declarado en nuestra sentencia de 22 de noviembre de 2011 y las que en ella se citan.

Es decir quien pretenda alterar los términos en que una amortización se viene produciendo ha de acreditar, primero ante la Administración, que concurren las circunstancias que justifican ese cambio. En el caso que decidimos no se ha producido ese acreditamiento ni en vía administrativa, ni jurisdiccional, lo que comporta la desestimación de las pretensiones afectantes a las regularizaciones ahora analizadas.

La regularización procedente del cambio del criterio amortizador con respecto a los edificios tampoco puede ser acogida pues ese cambio de criterio no está aquí justificado, ni avalado por datos que demuestren la realidad de la nueva amortización hecha valer contablemente. De otro lado, es indudable que el suelo no es susceptible de amortización, como pretendía la parte.”

**Sentencia de 18 de Abril de 2012 , Recurso de Casación núm. 394/2009 .**

**Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Necesidad de que los bienes hayan entrado en funcionamiento,FD Segundo .**

**En el mismo sentido Sentencias de 9 de Abril de 2012, Recurso de Casación núm. 4027/2008, FD Cuarto y 18 de abril de 2012 , Recurso de Casación núm. 3122/2009 , FD Segundo .**

**Sentencia de 4 de Julio de 2012 , Recurso de Casación núm. 2772/2009.Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. Las obras de urbanización suponen un mayor valor del terreno. En cuanto al coste de las obras de acondicionamiento y pavimentación de las vías de acceso a unas estaciones de servicio como gastos de primer establecimiento, al tratarse las obras realizadas de acondicionamiento y pavimentación de la vía de acceso a la estación de servicio, se han de considerar como obras que se incorporan de forma definitiva al "inmovilizado", por lo que dichos gastos son activables, es decir, amortizables. FD Séptimo**

**Sentencia de 30 de Octubre de 2012 , Recurso de Casación núm. 3489/2009 . Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1994.,No deducibilidad de la amortización de vehículo por no ser necesario para la**

**obtención de ingresos de la empresa , FD Octavo . En el mismo sentido la Sentencia de 29 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 3596/2009 , FD Décimocuarto.**

**Sentencia de 18 de Diciembre de 2012, Recurso de Casación núm. 1344/2010 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2000, 2001 y 2002 . Las inversiones realizadas en las instalaciones de inmuebles arrendados por el Banco para la realización de su actividad bancaria no forman parte del inmovilizado material .**

**FD Sexto** “En el motivo quinto se trata el tema referente a si las inversiones realizadas en las instalaciones de inmuebles arrendados por el Banco para la realización de su actividad bancaria forman parte del inmovilizado material y, si son válidas para materializar para inversiones productivas establecida en el art. 39 de la Norma Foral 7/1996. Aduce la recurrente que el considerarlas inmovilizado inmaterial, como hace la sentencia, infringe las normas contenidas en la parte tercera del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y las normas 29 y 30 de la Circular 4/1991, de 14 de junio, del Banco de España, sobre entidades de crédito, normas de contabilidad y modelos de estados financieros.

(...)

El motivo debe desestimarse por los mismos fundamentos de la sentencia recurrida que se aceptan en lo sustancial. No hay duda de que las obras de mejora y de conservación del inmueble arrendado no atribuyen al arrendatario la propiedad de las mismas, ni suponen la constitución de un derecho real sobre el inmueble. A lo sumo, suponen un derecho de crédito que podrá realizar el arrendatario, bien en el momento de su ejecución o en el de extinción del contrato de arrendamiento, pues otra cosa no es posible de conformidad con las normas que regulan las mejoras en el Código Civil (art. 458, y 1573, en relación con el 488 y 502, y concordantes de L.A.U). Como correctamente se señala en el motivo de casación por la parte recurrente el PGC no contempla esta situación, sin que pueda extraerse lo contrario de la definición del "Inmovilizado", que se refiere siempre a "elementos del patrimonio", lo que indudablemente no son las mencionadas obras, porque no pasan al patrimonio del arrendatario. Tampoco contempla esta situación la Circular 4/91 del Banco de España, y el hecho de que no las incluya dentro del inmovilizado inmaterial, no quiere decir que deban incluirse en el material, y lo único que significa es que no están reguladas. Se alega. por último, la posterior normativa del PGC de 2007 y la Circular 4/2004; sin embargo, estas normas no estaban vigentes en los ejercicios regularizados, por lo que su posible interpretación en forma favorable al recurrente, a parte de ser discutible, no es procedente “

### **3. La amortización del inmovilizado inmaterial**

**Sentencia de 25 de Marzo de 2011 , Recurso de Casación núm. 57/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994. Deducibilidad de la amortización de los gastos de modificación de estructura empresarial. : improcedencia al no existir alteración de la misma. FD Cuarto. En el mismo sentido, la sentencia de 11 de Abril de 2007, Recurso de Casación núm. 1314/2002, FD Quinto 2.**

**Sentencia de 9 de Noviembre de 2011, Recurso de Casación núm. 6286/2007. Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1993. Vulneración de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades : procedimiento de escisión de CAMPSA : desestimación de la deducción de la amortización de los activos adquiridos por la escisión de Campsa .FD Quinto “La segunda regularización controvertida tiene su origen en el rechazo de las amortizaciones derivadas de activos revalorizados como consecuencia de la escisión de "Campsa". Sobre este punto nuestras sentencias de 30 de noviembre de 2010 que reproduce la de 15 de enero de 2009 desestiman la pretensión del recurrente.. Al ser la cuestión discutida idéntica a la que en tales sentencias se resolvió el Principio de Unidad de Doctrina obliga a reiterar lo allí razonado que se da por reproducido.”**

**Sentencia de 26 de Abril de 2012 , Recurso de Casación núm. 252/2008, Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1996.. Negocio simulado en la adquisición de derechos de superficie .La constitución de derechos de superficie y su adquisición de modo simultáneo a la adquisición de una opción de compra sobre el terreno, por el mismo plazo, resulta negocio simulado, pretendiendo con ello evitar la tributación como compra del inmueble, que no resulta amortizable. FD Tercero**

**Sentencia de 14 de Mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 4400/2007. Impuesto sobre Sociedades, Régimen de declaración consolidada, ejercicio 1994. La Sala reitera la doctrina ya establecida previamente. Se cita la Sentencia de 8 de noviembre de 2011, recurso de Casación 4427/2007, que a su vez se remite a las sentencias de 14 de Enero y 6 de Mayo de 2010 , que resuelven sendos Recursos de Casación (3831/04 y 427/05, respectivamente) así como a la sentencia de 25 de Octubre de 2010 (Casación 5663/2007) y a la sentencia de 30 de Noviembre de 2010, (Casación 714/2006 ) que ya recogió lo declarado en la referida sentencia de 15 de Enero de 1999 ( Casación 2159/06). También se citan las Sentencia de 14 de Enero de 2010 (Casación 3831/2004 ) y la Sentencia de de 26 de Octubre de 2011,( Casación 3543/07 ). La diferencia positiva contabilizada en la cuenta 840 incluía implícitamente un auténtico Fondo de Comercio a florado al transmitir los puntos de venta, considerados como negocios en funcionamiento, Fondo de Comercio que, como tal, no era amortizable en virtud del art. 6, apartado 3, del Real Decreto**

2182/1981, de 24 de julio , por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 76/180, de 26 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Fusiones de Empresas. Improcedencia de la distribución realizada de la cantidad recibida por la subrogación en los compromisos que había asumido Campsa en los contratos de arrendamiento de estaciones de servicio traspasadas con motivo de la escisión: toda la cantidad debe imputarse al periodo en que devengo. Pagos realizados por compensación de intereses futuros de préstamos concedidos a estaciones de servicio, obligación en la que se subrogó Cepsa Estaciones de Servicio, SA, a raíz de la escisión de Campsa. La Sala, pese a las alegaciones efectuadas por la recurrente, considera aplicable lo expuesto en el fundamento jurídico anterior, siendo así que si CAMPSA efectúa determinados pagos a la entidad recurrente en 1993, 1994, y 1995 para la compensación de intereses futuros de los préstamos concedidos y CEPSA efectúa pagos en los ejercicios 1994 y 1995 por una cuantía inferior a la recibida y sólo registra esos ingresos en 1995, año en que ante la bajada de los tipos de interés, efectúa un cargo en una cuenta de gastos por el importe de los intereses que presumiblemente no tendría que abonar, es claro que en estas circunstancias se ha producido un rendimiento por las cantidades que han sido ingresadas que habrá de imputarse, siguiendo el criterio ya expuesto, al ejercicio en que se ha producido el ingreso. FD Tercero. Respecto de similares cuestiones, la Sentencia de 21 de noviembre de 2012, Recurso de Casación núm. 6563/2008 , FDS Quinto a Octavo.

Sentencia de 30 de octubre de 2012 , Recurso de Casación núm. 3489/2009, FD Séptimo .Cuota de amortización de determinados activos : no admitida la deducibilidad de dichas partidas por falta de absoluta justificación documental en el ejercicio 1993, tampoco pueden surtir efecto en ejercicios posteriores. En idéntico sentido la Sentencia de 29 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 3596/2009 , FD Duodécimo.

## **VI).Pérdida de valor de elementos patrimoniales**

### **1.Perdidas**

**Sentencia de 13 de Abril de 2011 , Recurso de Casación núm. 2816/2006 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992. Perdida patrimonial en operaciones de recompra de acciones.**

FD Sexto “.-En la regularización derivada de la venta y posterior recompra de las acciones de E. hay que compartir en su integridad el razonamiento del TEAC en su undécimo fundamento cuando afirma: "Por lo que se refiere a la operación de recompra de las operaciones anteriores, este Tribunal debe confirmar que en esta operación tuvo lugar otra operación perfecta, de lo que se deduce que en la operación global, de venta y recompra se han producido dos contratos que han dado lugar a dos transmisiones independientes con precios distintos y con consentimientos diferenciados. Pues bien, en

la recompra, no se puede admitir que el obligado haya tenido una pérdida fiscal por comprar por 4.491.675,98 □ (747.352.000  
por 680 millones de pesetas, por lo que resulta ajustado a Derecho la regularización  
efectuada por la Inspección, mediante la cual se excluye como gasto los 401.187,6 □  
(66.752.000 pesetas) cargadas a resultados.".

Es patente que se está en presencia de dos operaciones distintas y separadas y que el rechazo del gasto computado es ajustado a derecho, pues el resultado de la recompra no ha de hacerse con la anterior venta, sino con la venta que se lleve a cabo en el futuro, circunstancia que no consta.”

## 2. Provisión por insolvencias

**Sentencia de 10 de Febrero de 2011, Recurso de Casación núm. 5328/2006, Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001. Entidades financieras : no son deducibles las dotaciones basadas en estimaciones globales, incluso estadísticas del riesgo de insolvencia de los deudores. .En cambio, sí se admite la deducibilidad de la llamada provisión genérica. Interpretación del artículo 12 de la LIS .No vulneración del principio de igualdad.**

**FD Segundo** “Tres son los motivos del recurso de casación con el que trata de combatirse la sentencia recurrida, todos ellos formulados al amparo del apartado d) del artículo 88-1 de la LJC .

En el primero de ellos entiende la parte que se ha vulnerado el principio de reserva de Ley tributaria consagrado en los artículos 31-3 y 133 de la Constitución , en relación con el artículo 12-2 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades , al no delimitarse en la propia Ley la deducibilidad de la provisión estadística.

Con independencia del planteamiento previo que la parte despliega en torno a la extensión del principio constitucional de reserva de Ley a la determinación de la base imponible y a los preceptos que sobre este extremo se contienen en la LGT de 1963 , es lo cierto que el exceso reglamentario del que acusa al artículo séptimo del Reglamento (al excluir de deducción a las dotaciones estadísticas se funda en una interpretación del artículo 12 de la Ley que no podemos compartir, visto que en el mismo se ordena que no sean deducibles " las pérdidas basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencia de clientes y deudores" .

La aparente claridad, generalidad y sentido inicial de este texto considera la parte que no es tal, teniendo en cuenta el párrafo siguiente, en el que se dice que "Reglamentariamente se establecerán las normas relativas a las circunstancias determinantes del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores de las entidades financieras y las concernientes al importe de las dotaciones para la cobertura del citado riesgo", de donde deduce que ante el interrogante de por qué iba a querer el

legislador abordar una regulación específica para las entidades de crédito, si les fuera aplicable la regla general del párrafo primero, la respuesta no puede ser otra que el de haber querido delimitar para dichas entidades un régimen de signo contrario al general, es decir, que frente a la prohibición de deducibilidad de las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores, lo que habría pretendido el legislador sería permitir su deducibilidad en el caso de las entidades de crédito, remitiendo su cuantificación al rango reglamentario, de modo que su no deducibilidad general ordenada en el apartado tercero del artículo séptimo del Reglamento sería una norma contra legem y por eso no susceptible de aplicación.

En definitiva, entiende la parte que cabe una doble opción interpretativa: o bien que la Ley no se ha pronunciado sobre el carácter deducible o no de las provisiones basadas en estimaciones globales dotadas por las entidades de crédito y que ha dejado a posterior desarrollo reglamentario la delimitación de esta cuestión sustancial, en cuyo caso el precepto legal sería inconstitucional y procedería el planteamiento de la pertinente cuestión de inconstitucionalidad o bien que el Reglamento es nulo, al regular contra legem una negación de la deducibilidad de aquellas provisiones que sin embargo la Ley en su artículo 12 consideraría deducibles, punto concreto desarrollado en el segundo de los motivos del recurso de casación.

Ni uno ni otro pueden ser estimados, porque para argumentar ambos la entidad recurrente se funda en una interpretación del texto legal que no nos resulta convincente.

En efecto, la lectura de los dos párrafos de la Ley que regulan la cuestión con anterioridad reproducidas nos indica que el segundo de ellos en absoluto constituye o bien una indeterminación o bien una excepción a la regla general de no deducibilidad de las reservas basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencia, sino que simplemente, afirmada en el primero la regla general de no considerar deducibles las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias, hace un llamamiento a los reglamentos en orden a la determinación de los riesgos en general de eventuales insolvencias de las entidades financieras y a la fijación del importe de las correspondientes dotaciones, en lógica congruencia con las necesariamente amplias facultades reglamentarias reconocidas al Banco de España para regular ambos aspectos en función de asegurar en lo posible la solvencia presente y futura de las entidades de crédito.

En definitiva, no hay contradicción alguna en el precepto: rigen a efectos fiscales los principios generales sobre deducibilidad o no de las provisiones, según su respectiva naturaleza, pero en el caso de las entidades de crédito la complejidad del sistema y sus variaciones coyunturales obligan a un complemento reglamentario en la determinación exacta de supuestos concretos y cuantías al que se hace un llamamiento explícito el segundo de los párrafos que comentamos.

No cabe, por otra parte, argumentar en favor de la tesis del recurrente en el sentido de que, a pesar de su naturaleza también global, sin embargo sí se admite la deducibilidad de la llamada provisión genérica, que, según la parte, tampoco se cuantifica en atención a las circunstancias individuales de cada crédito, sino por aplicación de un porcentaje sobre volúmenes de riesgo; ahora bien, cabe notar que mientras en este caso tales porcentajes se aplican sobre riesgos ya existentes, en el caso del fondo de cobertura estadística de insolvencias el riesgo todavía no ha sido verificado, por lo que su naturaleza es bien diferente de aquel que se refiere a la suma de una concreta categoría de riesgos, a su vez perfectamente individualizados y por eso no hay razón específica para impedir que el régimen jurídico-fiscal de cada uno de ellos tome distinto derrotero, por lo que ni aún en la hipótesis de que no fuese jurídicamente correcto el aplicado a las dotaciones genéricas no por eso resultaría arrastrada la evidente legalidad del que rige a las estadísticas.

**FD Tercero**”Desestimados por las razones antedichas los dos primeros motivos, la misma suerte ha de correr el tercero: en él se denuncia la vulneración del principio de igualdad consagrado en los artículos 14 y 31 de la Constitución . .

Afirma, en primer lugar, la representación procesal de la entidad recurrente, que la no deducibilidad de la provisión estadística, dada su fórmula de cálculo, discrimina en contra de las mejores entidades, es decir, aquellas con un volumen de inversión crediticia creciente y una adecuada capacidad de gestión de sus riesgos, puesto que serán éstas las que tendrán que hacer una mayor aportación a la dotación estadística, por ser las que menos tengan que dotar la específica por riesgos concretos e individuales.

No es preciso y ni siquiera conveniente que nos detengamos en los datos y consecuencias técnicos de cada una de ellas para poder concluir que el tratamiento fiscal dado a la primera se basa en un supuesto legal uniforme, normalmente indicativo de un cierto nivel de capacidad económica y por eso fiscalmente susceptible del gravamen al que es sometido.

Tampoco, por supuesto, cabe derivar una calificación de discriminación anticonstitucional por la falta de una provisión similar a la estadística para el caso de las entidades aseguradoras: los presupuestos técnicos, operativos y naturaleza de los riesgos que asumen unos y otros impiden aceptar que entre ellas existan agravios comparativos de relevancia constitucional desde la perspectiva de la igualdad por las diferentes formas de intentar que se garantice su solvencia.

Tampoco resulta aceptable en esta perspectiva la referencia a la eventual discriminación y afcción al principio de derecho comunitario de libertad de establecimiento derivados de que la dotación estadística no sea obligatoria para las entidades de crédito europeas que operen en España.

También aquí la razón de la diferencia aflora en la propia Circular 4/1991, al decir que las sucursales de entidades de crédito extranjeras cuya sede central se encuentre en un país miembro del Espacio Económico Europeo podrán sustituir los criterios que establece esta Circular por los que aplique su casa central en las materias siguientes....cobertura de los riesgos.

Quiérese decir que se les ofrece una opción derivada de su sumisión a la legislación y prácticas bancarias de su país de origen, que no se ha acreditado que sean menos gravosas que las impuestas en España y que dibujan una razón diferencial suficiente como para hacer aceptable su diversidad de régimen jurídico.”

**Sentencia de 2 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 2152/2006. Impuesto sobre Sociedades (Régimen de Declaración Consolidada), ejercicio 1996. Entidades Financieras. Las dotaciones derivadas de insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor no son deducibles, salvo los supuestos que la norma contempla.**

**FD Quinto** “Considera el recurrente en el siguiente motivo de impugnación, que la provisión para insolvencias cuando incluya créditos concedidos a sociedades vinculadas es conforme a derecho, lo que es negado por la regularización que en este motivo se combate.

Para la resolución de este punto del debate son básicos los preceptos recogidos en los dos últimos apartados del artículo 12.2 de la Ley 43/95 , en los que se establece: "... No serán deducibles las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

Reglamentariamente se establecerán las normas relativas a las circunstancias determinantes del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores de las entidades financieras y las concernientes al importe de las dotaciones para la cobertura del citado riesgo."

La lectura de estos preceptos pone de relieve que las "dotaciones derivadas de insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor" no son deducibles, salvo los supuestos que la norma contempla.

Además, el sistema de provisiones de las entidades financieras se regirá por su regulación específica, regulación que no puede ser contraria a lo establecido en la ley, como regla general salvo que ésta de modo expreso lo autorice, lo que no sucede en este caso.

Contrariamente a lo sostenido por el recurrente, la remisión reglamentaria establecida en el apartado último del párrafo segundo del artículo 12 de la Ley 43/95 no es una patente para una regulación, en el punto controvertido, de las entidades financieras que libre a estos de los límites establecidos en la ley. Contrariamente, esa remisión ha de entenderse que ha de respetar los principios establecidos en la ley sobre la materia, y, sólo a partir de ese respeto a los principios establecidos, regular las especialidades que para las entidades financieras sean necesarios.

No es que la sentencia de instancia "no haya entendido en absoluto el régimen jurídico de la provisión", como afirma el recurrente, es que en su afán de defensa distorsiona absolutamente el sentido de las normas, olvidándose que las normas contables no son normas tributarias, pues las finalidades de las normas contables no son siempre coincidentes (de ahí los ajustes) con lo dispuesto en las normas tributarias. Este principio no resulta alterado por la vigencia de la Orden de 13 de julio de 1992 , que, además, en su contenido era coincidente, en lo aquí discutido, con los principios expuestos.

No puede olvidarse que el Reglamento invocado no resulta aplicable por la fecha del ejercicio regularizado, 1996, y que la Circular del Banco de España de 1991 , con independencia del mínimo rango normativo, no conforma un régimen tributario de deducibilidad de gastos distinto del consagrado por la Ley 43/1995 .

Ello explica que la interpretación preconizada por el recurrente tanto de la Circular del Banco de España 4/1991, como del Reglamento del Impuesto sea inaceptable por quebrantar los principios que en el punto controvertido la Ley 43/95 proclama, principios que rigen la cuestión analizada.

Por lo que se refiere al alcance temporal de la corrección efectuada, y a falta de prueba acreditativa de que las cosas han sucedido de otra manera, es evidente según hace constar el acta, y tal circunstancia no ha sido probatoriamente desvirtuada, el saldo del inicio del ejercicio fue computado como "partida deducible", lo que impide la eliminación que ahora se pretende.”**En el mismo sentido la Sentencias de 21 de noviembre de 2011, Recurso de Casación núm. 4083/2009, FD Segundo “ (...)** No hay razón, pues, para conceder un trato especial o de favor a las entidades financieras con respecto al que ha de dispensarse a otras, lo que nos lleva a concluir que todas las dotaciones de las entidades financieras para insolvencias en relación con empresas vinculadas se regían fiscalmente por lo previsto en el artículo 7.2.e) del Reglamento del impuesto y no por lo dispuesto en el apartado 3 del mismo precepto.” **y la de 3 de julio de 2012 , Recurso de Casación núm. 5174/2011, FD Segundo.**

**Sentencia de 18 de Marzo de 2011 , Recurso de Casación núm. 5488/2006. Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1997. Provisiones de insolvencia contemplada en la Norma Undécima, apartado 6 de la Circular del Banco de España, correspondientes a créditos y avales de sociedades vinculadas. No deducibilidad . Las restricciones a la no deducibilidad de las dotaciones en el caso de entidades vinculadas se aplican con carácter general, cualquiera que sea la forma que adopten las efectuadas a la provisión por insolvencia de deudores, es decir, tanto respecto de las dotaciones individualizadas como las basadas en estimaciones globales de insolvencia.**

**FD Sexto** “BANCO DE B.. computó como fiscalmente deducibles, entre las dotaciones genéricas por provisiones de insolvencia contemplada en la Norma Undécima, apartado 6 de la Circular del Banco de España, las correspondientes a créditos y avales de sociedades vinculadas, tal como son definidas en el artículo 16 de la LIS .

(...)

En cualquier caso, lo que interesa es señalar que a juicio de esta Sala, la sentencia recurrida no infringe el artículo 12.2 de la Ley ni el 7 de su Reglamento son infringidos por la sentencia.

En efecto, la regla básica a tener en cuenta es la contenida en el artículo 12.2 de la Ley que establece de modo taxativo: " No serán deducibles las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores".

Así pues, la Ley de 1995 mantiene el criterio de la legislación de no admitir la deducibilidad de las dotaciones para créditos con personas o entidades vinculadas (artículo 83.2 .d) del Reglamento del Impuesto de 1982 ).

De otro lado no se admite la deducción de las dotaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores, con lo que desaparece la posibilidad de establecer una dotación genérica del 0,50% que solo subsiste para pequeñas y medianas empresas (artículo 126 de la Ley ).

Ciertamente el artículo 12.2 también establece: " Reglamentariamente se establecerán las normas relativas a las circunstancias determinantes del riesgo de las posibles insolvencias de los deudores de las entidades financieras y las concernientes al importe de las dotaciones para la cobertura del citado riesgo".

Sin embargo, ello no supone, como no podía de ser de otra forma, que se autorice al Reglamento a regular situaciones en contra de la Ley. Como se ha dicho en la Sentencia de esta Sala de 10 de febrero de 2011 (recurso de casación número 5328/06 ), no hay contradicción alguna entre los dos párrafos del precepto legal porque " rigen a efectos

fiscales los principios generales sobre deducibilidad o no de las provisiones, según su respectiva naturaleza, pero en el caso de las entidades de crédito la complejidad del sistema y sus variaciones coyunturales obligan a un complemento reglamentario en la determinación exacta de supuestos concretos y cuantías al que se hace un llamamiento explícito el segundo de los párrafos que comentamos."

Y así las cosas, el artículo 7.3 del Reglamento , aprobado por Real Decreto 537/1997, de 14 de abril , vigente desde el día siguiente a su publicación, excluye también las dotaciones basadas en estimaciones globales de insolvencia de los deudores, para después admitir la deducibilidad de las previstas en el apartado 6 de la Norma Undécima de la Circular 4/1991 del Banco de España, excepto en la parte de las mismas que correspondan a determinados créditos expresamente mencionados (bonos y obligaciones de sectores residentes, créditos cubiertos con garantía real y cuotas pendientes de vencimiento de contratos de arrendamiento financiero sobre bienes inmuebles).

Ahora bien, la excepción a la deducibilidad de los créditos mencionados expresamente no significa que respecto de los créditos no exceptuados la dotación contable es válida fiscalmente, ya que las restricciones a la deducibilidad de las dotaciones en el caso de entidades vinculadas se aplican con carácter general, cualquiera que sea la forma que adopten las efectuadas a la provisión por insolvencia de deudores, es decir, tanto respecto de las dotaciones individualizadas como las basadas en estimaciones globales de insolvencia. En otro caso, e independientemente de contrariarse lo dispuesto en la Ley, sería mejor el trato a la dotación basada en la estimación global del riesgo de insolvencia que el del riesgo concurrente en cada crédito. En este sentido, el artículo 7.2 del Reglamento exceptúa de la deducción las dotaciones respecto de créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, " excepto si las mismas se halla en situación de quiebra, insolvencias judicialmente declaradas o en otras circunstancias debidamente acreditadas que evidencien una reducida capacidad de cobro".

En definitiva, que las estimaciones globales de riesgo de créditos concertados entre entidades vinculadas no permiten la deducción de dotaciones, al igual que en los casos de insolvencias de clientes y deudores, tal como se ha señalado en la Sentencia antes referida de 10 de febrero de 2011 .”

**Sentencia de 13 de Abril de 2011 , Recurso de Casación núm. 2816/2006 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992. Provisiones por saldo de dudoso cobro, no reunían los requisitos legal y reglamentariamente establecidos para su correcta provisión.**

**FD Cuarto**”.-Entrando en el examen de las cuestiones de fondo y comenzando por la regularización derivada del no cómputo de las cantidades provisionadas por la

imposibilidad de cobro de los créditos otorgado a D. Domingo es clara la necesidad de rechazar la pretensión del actor.

Efectivamente, el artículo 13 i) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, incluye como "partidas deducibles" en el Impuesto, "los saldos favorables que la sociedad considere dudoso cobro, siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada, a condición de que se traspasen a una cuota especial de carácter suspensivo, que aparecerá compensada con otra de pasivo dotada con cargo a la cuenta de resultados del ejercicio". Por su parte, el artículo 82.2, del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, establece: "se entenderá suficientemente justificada tal circunstancia en los siguientes casos: a) cuando el deudor esté declarado en quiebra, suspensión de pagos, concurso de acreedores o situaciones análogas. b) Créditos reclamados judicialmente o sobre los que el deudor haya suscitado litigio de cuya resolución dependa, total o parcialmente, su cobro. c) Créditos morosos, considerándose tales aquellos en que haya transcurrido, como mínimo, seis meses desde su vencimiento sin que se haya obtenido el cobro".

Consecuentemente, en el ejercicio en el que la recurrente se dedujo en concepto de gasto la mencionada dotación, no concurrían los requisitos anteriormente citados, puesto que los créditos provisionados no reunían los requisitos legal y reglamentariamente establecidos para su correcta provisión, por lo que tal deducción era improcedente."

**Sentencia de 19 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 4478/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992. Provisión por Insolvencias. La actora, en la Provisión, no ha justificado documentalmente el motivo de la insolvencia, sino que se trata de saldos sobre los cuales la entidad ha dejado pasar el tiempo sin que conste en el expediente que se han realizado acciones tendentes al cobro de los mismos y cuyo cobro haya resultado ser infructuoso.FD Cuarto**

**Sentencia de 27 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 4224/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1993. Provisión por insolvencia en caso de empresas vinculadas y mediante crédito con garantía hipotecaria. Compañía de seguros sometida al procedimiento previsto en el RDLey 10/1984, de 11 julio, de liquidación de entidades a través de la intervención administrativa de las mismas: plan de liquidación aprobado en ejercicio posterior. No procede la deducción por provisión por insolvencias cuando el crédito se produce entre entidades vinculadas sin que exista declaración judicial sobre dicha insolvencia, ni tampoco en relación con créditos garantizados mediante hipoteca. La renuncia del acreedor a la garantía hipotecaria, ha de entenderse liberalidad no deducible en el impuesto.FD Cuarto. En el mismo sentido, las Sentencias de 9 de Junio de 2011**

**Recursos de Casación números 5292/2010 y 6766/2009, FDS Cuarto y de 27 de octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 3641/2009 , FD Quinto .**

**Sentencia de 14 de Diciembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 558/2010 . Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1996 Entidades Financieras. Provisión por insolvencias dotada por determinados créditos cubiertos con garantía real correspondiente a inmuebles: el hecho de que un deudor se encontrase en situación de suspensión de pagos o quiebra no convierte la garantía real en insuficiente, por esa sola circunstancia, ya que la garantía sigue existiendo y con los mismos y similares efectos que si no existiera tal situación respecto del deudor. No deducción fiscal de las provisiones de insolvencias cuando los créditos se hallen sujetos a un pacto o acuerdo interno de renovación que implique la concesión de crédito al deudor.**

**FD Quinto** “En el motivo cuarto se aborda el tema relativo a la deducibilidad de la provisión por insolvencias dotada por determinados créditos cubiertos con garantía real correspondiente a inmuebles, que habían sido deducidos por la entidad recurrente, porque, a su juicio, existían causas particulares que afectaban a la validez de las garantías y porque así fue exigido expresamente por el Banco de España, que entendió que la garantía real no podía considerarse suficiente. La parte recurrente consideró que se había producido el envilecimiento de la garantía, y por tanto no había que esperar al transcurso de tres años desde el vencimiento de la primera cuota o plazo impagado, cual dispone el art. 7, apartado b) del número 2 del Reglamento IS 537/1997, de 14 de abril , precepto que se considera infringido por la sentencia recurrida. Añade que la provisión dotada se refiere exclusivamente a bienes inmuebles polivalentes, que han perdido esta condición al existir una restricción legal o administrativa que limita apreciablemente su uso (Norma Undécima, apartado 4.2, último párrafo de la Circular 4/1991 ) al estar sujetos a procedimientos de quiebra o suspensión de pagos que restringen claramente la venta, por lo que ya no se está en presencia de uno de los bienes a que se refiere el art. 7 del Reglamento . Añade que se infringe el art. 18.2 de la Ley 30/1992 , pues la Administración Tributaria debió aceptar la actuación del Banco de España que declaró de dudoso cobro los mencionados créditos. Señala, por último, que se han infringido las normas que regulan la carga de la prueba al haber considerado que la recurrente no había probado la insuficiencia de la garantía.

El art. 7 del Reglamento del Impuesto de Sociedades después de considerar deducibles las dotaciones a la provisión para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores, exceptúa, en su apartado 2.b), de dicha deducción, "Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, cuando el objeto de los citados derechos sea alguno de los bienes que

seguidamente se citan: "2° Inmuebles destinados a viviendas, tanto principal como secundaria, oficinas y usos polivalentes".

Ahora bien, en el siguiente párrafo, admite la deducibilidad, aún estando garantizados en la forma anterior, en dos supuestos: a) cuando hayan transcurrido más de tres años desde el vencimiento de la primera cuota o plazo impagado, y b) en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.

No habiendo discusión de que, en relación con los créditos dotados no habían transcurrido los mencionados tres años, la cuestión a resolver es si la garantía se había perdido o envilecido.

Se trata de una cuestión de hecho que corresponde decidir al Tribunal de instancia y que no tiene cabida en la casación. A este respecto en la sentencia se razonó que( ...)

No se aprecia que la Sala haya incurrido en error manifiesto, arbitrariedad o irracionalidad, únicos supuestos en que sería revisable la valoración de hechos efectuada en la instancia.

Frente a ello la recurrente aduce que durante la sustanciación del recurso contencioso-administrativo se solicitaron y admitieron una serie de pruebas tendentes a acreditar tales extremos, las cuales o se cumplimentaron de forma incompleta, o no se practicaron, señalando en particular, las referidas a las solicitadas a la Tesorería de la Seguridad Social y Administración Tributaria para que testimoniasen si las sociedades mercantiles relacionadas en el listado estaban siendo objeto de un procedimiento de subasta y/o embargo administrativo.

Pues bien, frente a esta alegación, debe señalarse que, aún cuando tales diligencias de prueba hubieran dado un resultado positivo, en nada afectarían a las dos conclusiones expresadas por la Sala de instancia: a) que la titularidad de las garantías inmobiliarias apodera a quien la ostenta para el ejercicio de acciones judiciales privilegiadas para la ejecución de las deudas y consiguiente percepción de lo debido, y b) que el hecho de que un deudor se encontrase en situación de suspensión de pagos o quiebra no convierte la garantía real en insuficiente, por esa sola circunstancia, ya que la garantía sigue existiendo y con los mismos y similares efectos que si no existiera tal situación respecto del deudor.

Por ello no se aprecia la concurrencia de vulneración en materia probatoria, que sólo se daría, conforme a reiterada jurisprudencia y doctrina del Tribunal Constitucional, en los supuestos en que la prueba no practicada habría cambiado el sentido del fallo.

Esta Sala, por otra parte, comparte las anteriores conclusiones, no sólo para los casos de quiebra o insolvencia de los deudores garantizados con garantía real, sino para los supuestos de procedimientos de apremio por deudas a la Seguridad Social o deudas tributarias, pues siempre los créditos garantizados con garantía hipotecaria gozan de

preferencia, y los del Estado sólo tienen prelación sobre ellos respecto de la última anualidad vencida y no pagada de los impuestos que graviten sobre ellos ( art. 1923 y 1927 del Código Civil ).

Lo anterior lleva a no considerar aplicable la Norma Undécima, apartado 4.2, último párrafo de la Circular 4/1991, pues no existe restricción legal o administrativa que limite apreciablemente el uso de estos bienes.

Por lo demás, el examen de las normas tributarias debe hacerse desde su propia perspectiva, que es distinta de la que se observa desde la de la perspectiva del Banco de España dirigida a asegurar la solvencia de las entidades de crédito de una manera más rigurosa. Además esta entidad ni es un órgano de la Administración Pública ni sus informes son vinculantes respecto de los tributos(...). **En los mismos términos la Sentencia de 30 de octubre de 2012 ,Recurso de Casación núm. 3489/2009, FD Cuarto**

**FD Octavo**”En los dos siguientes motivos (9º y 10º) se aborda por la parte recurrente la procedencia de la deducibilidad de 1.473.483 euros, cantidad con la que H dotó una provisión de insolvencias en el ejercicio 1996, correspondiente al 50% de determinados créditos impagados respecto de los cuales la dotación se había efectuado en función de su antigüedad y siguiendo el calendario establecido por la Circular 4/1991 del Banco de España . La Administración consideró la no deducibilidad en aplicación del art. 7, número 2, letra d) del RIS que priva de la deducción fiscal a las provisiones de insolvencias cuando los créditos se hallen sujetos a un pacto o acuerdo interno de renovación que implique la concesión de crédito al deudor. Niega la recurrente la existencia de ese pacto, señalando que, en cualquier caso, la prueba del mismo al ser un hecho positivo corresponde a quien los afirma

En el primer motivo de los indicados aduce la parte recurrente incongruencia positiva y negativa: la primera al introducir una cuestión no alegada por las partes -aplicando el apartado b) del art. 7.2 RIS , por cuanto considera que las garantías no se han perdido o envilecido ni han transcurrido tres años desde el vencimiento de la primera cuota o plazo impagado-, y la segunda, al no resolver la cuestión básica consistente en si se ha acreditado o no la existencia de un pacto o acuerdo de renegociación o renovación en los términos expuestos. Añade que, en cualquier caso habría un defecto de motivación.

La sentencia de instancia razonó en relación con la cuestión controvertida lo siguiente:.(...)

**TERCERO:** Como se desprende del citado art. 7, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se recogen dos reglas y una excepción en relación con la deducibilidad de las insolvencias:

Primera, la que con carácter general prohíbe la deducibilidad de las "dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de los deudores".

Segunda, la que admite la deducibilidad de las "dotaciones derivadas de la aplicación de lo previsto en el apartado 6 de la norma undécima de la Circular 4/1991, de 14 de junio, del Banco de España".

Y la excepción, no se admite la deducibilidad de las dotaciones derivadas de la norma de la Circular del Banco de España de referencia, "en la parte que de las mismas corresponda a bonos y obligaciones de sectores residentes, créditos cubiertos con garantía real y cuotas pendientes de vencimiento de contratos de arrendamiento financiero sobre bienes inmuebles".

"En definitiva, la exclusión de la deducibilidad viene determinada por la concurrencia de un factor, que enerva el sustento fáctico de toda "provisión", como es el que la deuda esté garantizada, o el riesgo que conlleva esté cubierto".

"La Consulta nº 0298-98, de la Dirección General de Tributos, de fecha 25/02/1998 , expresa: "El apartado 3 del artículo 7 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, contiene dos mandatos, uno principal y otro, secundario, que opera a modo de excepción del principal. El mandato principal excluye de la deducción fiscal a las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias, en tanto que el mandato secundario exceptúa el mandato principal respecto de determinados créditos. La forma en como se construye el mandato secundario, esto es, remisión a la norma contable del Banco de España exceptuando a determinados créditos que en la misma expresamente se mencionan, pudiera dar a entender que respecto de los créditos no exceptuados la dotación contable es, en todo caso, válida fiscalmente aunque en los mismos concurriese alguna de las circunstancias previstas en el apartado 2 del mismo artículo. Ahora bien, esta interpretación no es consistente en el contexto del artículo 7 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril , porque haría de mejor condición a la dotación basada en la estimación global del riesgo de insolvencia que a la dotación derivada del riesgo que concurre en cada crédito, lo que no parece correcto".

"De lo anterior se deduce que las restricciones a la deducibilidad de las dotaciones a las provisiones a las que se refiere el apartado 2 del artículo 7 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril , se aplican con carácter general cualquiera que sea la forma que adopten las dotaciones a la provisión que cubre el riesgo de insolvencia de los deudores, es decir, tanto respecto de las dotaciones de carácter directo o individualizado como de las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencia".

"En consecuencia, la parte de dotación basada en estimaciones globales del riesgo de insolvencia que corresponda a créditos concedidos a entidades vinculadas con la entidad consultante en el sentido del artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre , no será fiscalmente deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 7 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril ".

"Este razonamiento, en principio, viene avalado por lo expresado por la Norma Undécima de la Circular, al establecer: "7. El fondo de insolvencias constituido para cubrir el riesgo crediticio según lo dispuesto en el apartado anterior se complementará con un fondo para la cobertura estadística de insolvencias, que se constituirá cargando cada ejercicio en la cuenta de pérdidas y ganancias una estimación de las insolvencias globales latentes en las diferentes carteras de riesgos homogéneos. El movimiento contable de estos fondos se realizará de acuerdo con el procedimiento indicado en el apartado 10.

8. Las entidades estimarán las provisiones a realizar según el apartado precedente mediante métodos de cálculo basados en su propia experiencia de impagos y en las expectativas de pérdidas por categorías homogéneas del riesgo crediticio, teniendo en cuenta la calidad de los diferentes tipos de contrapartes, las garantías constituidas y su valor recuperable, la vida de las operaciones cuando ello sea relevante, y la evolución futura del riesgo en función de los cambios previsibles de la coyuntura a medio y largo plazo.

Los métodos de cálculo formarán parte de un sistema adecuado de medición y gestión del riesgo de crédito, usarán una base histórica que abarque un ciclo económico completo y deberán ser verificados de conformidad".

"De su lectura se desprende que, el "fondo de insolvencias" constituido conforme al apartado 6, se ha de "complementar" con un "fondo para la cobertura estadística de insolvencias", que contemple "una estimación de las insolvencias globales latentes en las diferentes carteras de riesgos homogéneos", lo que confirma la regla general de la no deducibilidad de las "dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de los deudores". De forma que, es improcedente la deducción por dotaciones a la provisión genérica por insolvencias, primero, porque las normas citadas sobre exclusión de la deducibilidad de determinadas provisiones para insolvencias, contenidas en el apartado 2, del citado art.7º del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , entre ellas las referidas a los créditos adeudados por entidades vinculadas, son aplicables con carácter general; y segundo, porque que uno u otro tipo de provisiones no pueden basarse en principios contradictorios entre sí, ni opuestos al artículo 12.2 de la Ley , que no las admite".

En el caso presente, no hay la más mínima duda de que los créditos hipotecarios no pueden, en modo alguno, determinar la provisión por insolvencias, no sólo por la inexistencia de la menor prueba acerca de la realidad material de la insolvencia, siquiera esperada como mera probabilidad, sino porque además de la transacción o renovación sobre los créditos que, a tenor de lo establecido en el apartado d) del repetido artículo 7.2 del RIS de 1997 , hace incurrir a tales créditos, de plano, en la categoría de los excluibles de la posibilidad de cubrir ese riesgo, puesto que se trata de créditos afectados por la hipótesis prevista en el mencionado precepto, que afecta a "los que se

hallen sujetos a un pacto o acuerdo interno de renovación, entendiéndose que tal sujeción se da cuando, con posterioridad a la aparición de las circunstancias determinantes del riesgo de las posibles insolvencias de los deudores, el sujeto pasivo conceda crédito al deudor...", que es el caso aquí concurrente, además, decimos, debe considerarse que la letra b) del mismo artículo 7.2 del Reglamento también impediría, de modo claro y rotundo, deducir fiscalmente provisión alguna relativa a créditos de esta especie, donde ni las garantías se han perdido o envilecido en modo alguno, ni han transcurrido los tres años precisos "desde el vencimiento de la primera cuota o plazo impagado", caso que no se puede crear artificialmente, del modo tan sumamente alambicado como lo ha concebido la recurrente, para simular una insolvencia inexistente con el sólo propósito de obtener, al margen de la ley, aquella deducción.

Aun cuando referida a la Ley del Impuesto de 1978 , la Sala ha negado la deducibilidad de la dotación a la provisión por insolvencias, en relación con créditos hipotecarios, en aquellos casos en que la pérdida o envilecimiento de la garantía o la creación o modificación del riesgo obedece a un acto de voluntad, que es lo que aquí ha sucedido. Puede mencionarse, al efecto, la sentencia de esta Sala de 4 de junio de 2009 (recaída en el recurso nº 31/06 ):

"CUARTO: Pues bien, partiendo de este marco normativo y del ejercicio en el que se han concurrir los requisitos exigidos por la norma fiscal para hacer viable la deducción de la dotación por insolvencias, se aprecia que en el momento en el que efectivamente se produjo tal dotación, la deuda discutida estaba garantizada por una garantía hipotecaria, sin que la renuncia unilateral de la misma tuviera eficacia frente a terceros, como lo es la Administración tributaria, al producirse su inscripción con posterioridad al ejercicio regularizado".

"En este sentido, se confirma el criterio de la Inspección, pues dado que la inscripción de las renunciaciones no se realiza hasta los ejercicios 1995 y 1996, éstas no pueden tener efectos frente a terceros, desde la perspectiva fiscal, hasta ese momento y por consiguiente hasta entonces estamos ante créditos con garantía hipotecaria y por tanto no provisionables fiscalmente por dudoso cobro, no admitiéndose el criterio de la entidad recurrente, que alega que puesto que la renuncia se produjo por medio de escritura pública de fecha 23 de mayo de 1989, e inscrita en el Registro de la Propiedad nº 5 de Barcelona, el hecho de que esta no se pudiera inscribir en otros Registros por motivos formales, no impide la validez y eficacia de la misma, por lo que hay que entender que se trataba de un crédito sin garantía hipotecaria".

"Por otra parte, y como se desprende de las normas antes expuestas, se trata de un crédito frente a una entidad vinculada, y que, como entiende la Inspección, aún en el caso de que pudiera admitirse que no existe la garantía hipotecaria, aquel hecho llevaría a idéntica conclusión sobre la no deducibilidad de las provisiones dotadas, debiéndose estar para tal apreciación al momento del ejercicio liquidado, es decir, a 1990, sin que el

hecho de que, la intervención posterior de la Comisión Liquidadora de Entidades Aseguradoras (CLEA) enerve dicha calificación fiscal".

"También la Sala confirma el argumento de la resolución impugnada sobre la incidencia que la posible renuncia a derechos propios a favor de terceros debe tener a efectos de determinar la base imponible de un sujeto del Impuesto sobre Sociedades, cuando declara: "Pues bien, la renuncia a un derecho sin obtener ninguna contraprestación a cambio supone una liberalidad por parte del renunciante, que en el supuesto de ser éste sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, de conformidad con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre , en ningún caso puede determinar la imputación en la base imponible del impuesto de un gasto deducible o de una disminución patrimonial".

"Por el contrario, si la renuncia al derecho se produjera como contraprestación, el valor del derecho al que se renuncia sería el importe del bien, servicio o derecho adquirido y, en consecuencia, tampoco podría considerarse gasto o pérdida soportada".

"En el presente caso, hasta el momento en el que se produce o resulta eficaz la renuncia, la entidad tiene un derecho de crédito perfectamente garantizado, de tal forma que la Ley del Impuesto en su artículo 13.1 impide imputar como gasto en la base imponible la previsión de la posible pérdida futura, y ello, porque la LIS, razonablemente, considera que un crédito garantizado no puede perderse".

"Así pues, determinado que la entidad era titular de un crédito cubierto con garantía hipotecaria sobre el que, en consecuencia de la garantía no era posible considerar una posible pérdida futura, ni mientras la garantía estuviera en vigor, ni tras la voluntaria renuncia a la misma, que constituye una liberalidad, la entidad podía imputar en la base imponible una pérdida temporal (mediante el cómputo de la dotación a la provisión) ni tampoco la pérdida definitiva que se produce al aceptar la quita del 79,81%".

"En este sentido, se ha de traer a colación el art. 36 de la Ley General Tributaria redacción aplicable, que dispone: "La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico- privadas".

"Por otra parte, no se ha de olvidar que la renuncia tiene unas consecuencias mercantiles con repercusión fiscal, que exigía su inscripción en el Registro Mercantil, conforme a lo establecido en el art. 4º, del I Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre , por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, que dispone: "1. La inscripción en el Registro Mercantil tendrá carácter obligatorio, salvo en los casos en que expresamente se disponga lo contrario.

2. La falta de inscripción no podrá ser invocada por quien esté obligado a procurarla".

"Procede, por tanto, desestimar la demanda en cuanto a la improcedencia de deducir como gasto la dotación a la provisión por insolvencias de créditos no sólo garantizados con hipoteca, lo que dispensa a éste una protección sustantiva y procesal reforzada, incluso bajo el procedimiento concursal vigente en aquellos ejercicios, sino además materialmente fáciles de realizar, como a posteriori lo demuestra la venta efectuada sobre esos mismos bienes por un importe notablemente superior al del crédito garantizado, lo que hace completamente improcedente la renuncia efectuada como factor justificador de la provisión, ya que puede afirmarse claramente que la eventual insolvencia que pudiera temerse por el incumplimiento de aquella obligación procedía de forma única y exclusiva de la voluntad de la recurrente, como entidad vinculada a la deudora".

"De ahí que la Sentencia mencionada de 30 de abril de 2009 desestime también el recurso 606/05 en cuanto a la admisibilidad como pérdida patrimonial del importe de la quita, criterio que no podemos mantener en este asunto, no por no compartirlo verdaderamente, sino porque en el recurso a que nos venimos refiriendo la resolución del TEAR fue íntegramente desestimatoria, lo que permitió a esta Sala un estudio integral de las pretensiones, en tanto en este litigio la cosa juzgada administrativa, en los términos a que nos hemos referido en los fundamentos anteriores, restringe el objeto procesal e impide el enjuiciamiento de la liquidación en ese concreto punto".>>

Es cierto que la sentencia de instancia se remite en parte a los fundamentos jurídicos de la resolución del TEAC, que acepta, pero a continuación recoge sus propios razonamientos en relación con la cuestión controvertida. Su examen pone de manifiesto que no se ha producido la incongruencia tanto negativa como positiva. No se ha producido la incongruencia omisiva, porque en los propios hechos del fundamento jurídico 13º da por sentado que los pactos de referencia se han llevado a cabo, y en este punto en la casación no puede entrarse a examinar la valoración del Tribunal de instancia, salvo en los supuestos de error, arbitrariedad o irracionalidad, que, en el caso presente, ni siquiera han sido invocados en el motivo. Tampoco se ha producido la incongruencia positiva, pues la referencia que hace la sentencia al envilecimiento o pérdida de la garantía es un argumento en abundancia sobre el que considera principal para desestimar la pretensión, cual es la existencia de un pacto o acuerdo de renovación. Huelga decir, que tampoco se ha producido falta de motivación, pues los extensos razonamientos expresados en el fundamento jurídico 13º que se han transcritos evidencia la existencia de la misma. Por otra parte, las distintas causas para la no deducibilidad que se recogen en la sentencia recurrida, con amparo en los diferentes apartados del art. 7.2 del RIS de 1997, no se combaten en este motivo de casación, por lo que, aún admitiéndose la incongruencia denunciada, el recurso hubiera sido desestimado en este punto al quedar en pie tales causas.

Debe por ello desestimarse el motivo 10º."

**La Sentencia de 14 de Diciembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 558/2010 . Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1996, FD Noveno, rechaza la provisión genérica por insolvencias tanto de los saldos de créditos con entidades vinculadas, como de los saldos sobre créditos con garantía real., afirmando respecto de esta última” En lo referente a la deducibilidad de la dotación a la provisión genérica por insolvencias de los créditos cubiertos con garantía real, esta Sala acepta el razonamiento de la Sala de instancia ya que la Norma 25, apartado 7 de la Circular 4/1991 del Banco de España dice que "Como deudores a la vista se clasificarán los saldos a la vista de carácter personal..." en cuyos términos no pueden incluirse los garantizados con garantía real.". En idéntico sentido la Sentencia de 30 de octubre de 2012 , Recurso de Casación núm. 3489/2009, FD Quinto.**

**Sentencia de 19 de Diciembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 410/2009 Impuesto sobre Sociedades, Declaración Consolidada, ejercicio 1994. Provisión genérica por insolvencias por operaciones crediticias y de aval concertadas con sociedades vinculadas Las estimaciones globales de riesgo de créditos concertados entre entidades vinculadas no permiten la deducción de dotaciones, al igual que en los casos de insolvencias de clientes y deudores, tal como se ha señalado en la Sentencia antes referida de 10 de febrero de 2011 FD Tercero.**

**Sentencia de 19 de Diciembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 3769/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Provisiones dotadas en relación con inmuebles cedidos en arrendamiento financiero, una vez recuperados . La dotación a la provisión para insolvencias no era fiscalmente deducible, porque la entidad conocía al 31 de diciembre de 1996 el valor real del inmueble recuperado, no existiendo previsión alguna de reducción de su valor que pudiera justificar esa dotación. Norma undécima, apartado 5 , de la Circular 4/1991 1628 del Banco de España .FD Cuarto .**

**Sentencia de 22 de Marzo de 2012 , Recurso de Casación núm. 6366/2008 . Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1996. Entidades Financieras: No deducibilidad de la dotación de la provisión genérica por insolvencias por razón de posiciones crediticias y de riesgos de firma concedidos a entidades vinculadas, no integradas en el Grupo.**

**FD Cuarto** “Alega la parte actora recurrente como motivo casacional al párrafo del artº 88.1.d) de la LJ , la infracción del artº 7. 2 y 3 del Real Decreto 537/1997 , puesto que resulta procedente la deducibilidad de la dotación de la provisión genérica por insolvencias por razón de posiciones crediticias y de riesgos de firma concedidos a entidades vinculadas, no integradas en el Grupo.

Cuestión la referida que ha sido analizada y resuelta por esta Sala, así Sentencia de 21 de noviembre de 2011 , en la que dijimos:

"Para empezar ha de tenerse presente que el artículo 7 del Reglamento del impuesto desarrolla el artículo 12.2 de la Ley 43/1995 , que, en lo que ahora interesa, dispuso la no deducibilidad de las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencias judicialmente declaradas, así como la de las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencia de clientes y deudores. En dicho precepto el legislador se remitió al Reglamento para establecer las normas relativas a las circunstancias determinantes del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores de las entidades financieras y los concernientes al importe de las dotaciones para la cobertura del citado riesgo.

El artículo 7.2.e) del Reglamento consideró no deducibles las dotaciones respecto de los créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que se hallasen en situación de quiebra, concurso de acreedores, insolvencias judicialmente declaradas o en otras circunstancias debidamente acreditadas que evidenciasen la reducida posibilidad de cobro. Por su parte, el apartado 3 de dicho precepto reglamentario, después de negar la condición de deducible a las dotaciones basadas en estimaciones globales, incluso estadísticas, del riesgo de insolvencia de los deudores, permitía descontar las dotaciones derivadas de la aplicación de lo previsto en la norma undécima, apartado 6 , de la Circular del Banco de España 4/1991 .

Pues bien, la lectura de esos preceptos desvela que las dotaciones derivadas de insolvencias de personas o entidades vinculadas no eran deducibles, salvo los supuestos que la norma contemplaba, y que el sistema de provisiones de las entidades financieras se regía por su regulación específica, que, como es obvio, no podía contradecir los dictados de la ley. No cabe, por tanto, que la remisión al Reglamento del artículo 12.2 de la ley 43/1995 se convirtiera en una patente para alumbrar una regulación que librase a las entidades financieras de los límites establecidos en la Ley.

Hay que convenir con la sentencia de instancia que a dichas entidades les alcanzaba la limitación que el Reglamento del impuesto contempla con carácter general en la letra e) del artículo 7.2 para entidades vinculadas. Esta limitación encuentra su razón de ser en la especial relación entre el acreedor y el deudor, susceptible de determinar que los créditos entre el grupo consolidado, por razones de política fiscal intragrupo, no resulten exigibles en las mismas condiciones que entre sociedades independientes. Ello podría determinar que los acreedores se beneficiasen dotando unas provisiones que no cumplen con su verdadera finalidad. En el caso debatido, no se ha acreditado que las entidades vinculadas se encontraran en situaciones concursales judicialmente declaradas o análogas, o en alguna otra que evidenciase una reducida posibilidad de cobro.

Como hemos declarado en diversas ocasiones, entre ellas en la sentencia de 15 de diciembre de 2009 (casación 4870/04 , FJ 4º), tratándose de entidades vinculadas es lógica la exigencia reglamentaria establecida para la deducibilidad de los créditos morosos, esto es, que la insolvencia haya sido declarada judicialmente, habida cuenta de la unidad o coincidencia de intereses que se produce en estos casos, y de ahí que la justificación del crédito entre sociedades vinculadas como dudoso dependa del contraste judicial de la insolvencia, para evitar así ficticias relaciones crediticias que permitieran a una de ellas, en concierto con la otra, deducirse los respectivos importes al margen de toda idea de insolvencia real o aparente.

No hay razón, pues, para conceder un trato especial o de favor a las entidades financieras con respecto al que ha de dispensarse a otras, lo que nos lleva a concluir que todas las dotaciones de las entidades financieras para insolvencias en relación con empresas vinculadas se regían fiscalmente por lo previsto en el artículo 7.2.e) del Reglamento del impuesto y no por lo dispuesto en el apartado 3 del mismo precepto.

Coincidimos así con el abogado del Estado en que la Circular 4/1991 del Banco de España pretendía favorecer todo tipo de provisiones, en garantía de la solvencia de las entidades financieras, sin preocuparse tanto de un eventual exceso en las mismas susceptible de producir una artificiosa reducción de la tributación del impuesto sobre sociedades. Pero es que, además, dicha norma no puede conformar un régimen tributario de deducibilidad de gastos distinto del que se desprende de la Ley 43/1995 ".

Lo que nos lleva a desestimar el motivo casacional hecho valer por la parte actora recurrente.”. **En iguales términos la Sentencia de 15 de Diciembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 804/2009 , FD Cuarto.**

**En el mismo sentido se pronuncia la referida sentencia respecto de la provisión genérica del fondo de insolvencia por razón de créditos concedidos a entidades del Grupo..**

**FD Sexto** “La sentencia de instancia se pronunció, en lo que ahora interesa, en los siguientes términos:

"El siguiente motivo es el de la procedente dotación para la cobertura de la provisión genérica del fondo de insolvencia por razón de créditos concedidos a entidades del Grupo, considerando que la Administración comete el error de confundir las eliminaciones de resultados por operaciones internas de la base imponible consolidada, a que se refieren los arts. 85 y 86 de la Ley 43/95 , con la dotación de la provisión genérica por insolvencias. Cita el art. 12.2 , de la Ley 43/95 , y la citada Circular del Banco de España.

El art. 85 , de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades , (redacción aplicable al ejercicio liquidado), de rúbrica "Determinación de la base imponible del grupo de sociedades" , establece: 1. La base imponible del grupo de sociedades se determinará sumando :

- a) Las bases imponibles correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo.
- b) Las eliminaciones .
- c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores".

Por su parte, el art. 86, referido a las "eliminaciones", dispone: "Para la determinación de la base imponible consolidada se practicarán la totalidad de las eliminaciones de resultados por operaciones internas efectuadas en el período impositivo.

Se entenderán por operaciones internas las realizadas entre sociedades del grupo en los períodos impositivos en que ambas formen parte del mismo y se aplique el régimen previsto en el presente capítulo .

2. Se practicarán las eliminaciones de resultados, positivas o negativas, por operaciones internas, en cuanto los mencionados resultados estuvieren comprendidos en las bases imponibles de las entidades que forman parte del grupo".

En este sentido, el art. 36.7 del Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre , por el que se aprueban las normas para formulación de cuentas anuales consolidadas, señala que en las mismas "también se eliminarán las provisiones derivadas de garantías o similares otorgadas a favor de otras empresas del grupo".

Dicho Real Decreto, como declara la resolución impugnada, en definitiva es un desarrollo conceptual de la norma fiscal en este particular, y así ha sido reconocido expresamente por la propia LIS , que a partir de la modificación introducida por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre , dice así en el apartado 2 de su art. 85 : "Las eliminaciones y las incorporaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre , por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas".

En el presente caso, la Sala entiende que, efectivamente, las operaciones cuyo riesgo se pretende dar cobertura por la entidad dotando el fondo de provisión por insolvencias, tienen carácter interno, al tratarse de créditos concedidos a sociedades del Grupo, por lo que se ha de traer a colación lo ya declarado en el Fundamento Jurídico

Cuarto; añadiéndose lo declarado por la resolución impugnada de que, es verdad que la dotación genérica a que se refiere la norma 11ª.6 de la Circular 4/1991, del Banco de España , precisamente por su carácter global, no hace, en principio, acepción de los créditos individualmente considerados, así como que el artículo 7º.3 del RIS dispone que "serán deducibles las dotaciones derivadas de la aplicación de lo previsto en el apartado 6 de la norma undécima de la Circular 4/1991, de 14 de junio , del Banco de España, excepto en la parte que de las mismas corresponda a valores negociados en mercados secundarios organizados, créditos cubiertos con garantía real y cuotas pendientes de vencimiento de contratos de arrendamiento financiero sobre bienes inmuebles"; pero también es cierto que, las normas sobre exclusión de la deducibilidad de determinadas provisiones para insolvencias contenidas en el apartado 2 del propio art. 7º del RIS , entre ellas las referidas a los créditos adeudados por entidades vinculadas, son aplicables con carácter general, ya que uno y otro tipo de provisiones no pueden basarse en principios contradictorios entre sí, ni opuestos al art. 12.2 de la Ley, que no las admite. Por eso, las excepciones que el apartado 3 del art. 7 del Reglamento contempla y enumera (aparte de dejar claro que tampoco la provisión es tan "genérica" y distingue diversos tipos de operaciones) no han de entenderse como una enumeración cerrada y excluyente de otros casos, sino como referidas a supuestos que en concreto no serían provisionables con efectos fiscales, estén o no mencionados expresamente en el apartado 2 anterior. Criterio que coincide con el de la Sala, expuesto en el citado Fundamentos Jurídico Cuarto".

Como puede apreciarse de la lectura del transcrito Fundamento, la razón de la desestimación, no sólo estriba en la aplicación al caso de las eliminaciones de resultados por operaciones internas, sino también y fundamentalmente, por referirse a una cuestión que debe recibir el mismo tratamiento que se dio a la provisión genérica por insolvencias de entidades vinculadas, objeto de atención en el Fundamento Cuarto de la sentencia de instancia y que ahora en esta sentencia ha sido ratificado en el Fundamento Jurídico Cuarto. Bastaría, pues aplicar la tesis desarrollada en el referido Fundamento para ratificar lo acertado de la sentencia de instancia en este punto.

Por ello, no cabe aceptar la denuncia que realiza la parte recurrente en este motivo casacional, sobre la confusión que dice en que incurre la Sala de instancia, en tanto que, en definitiva, el debate lo centra en torno a la aplicación o no al caso del artº 7.3 del Real Decreto 537/1997 ; lo cual nos lleva a ratificar lo dicho en el Fundamento Jurídico Cuarto, ya referido, en tanto que concurre las mismas razones que nos llevaron al pronunciamiento que hubimos de reproducir por haberse pronunciado al efecto este

Tribunal en ocasiones precedentes. Efectivamente si lo dicho era aplicable respecto de las operaciones concluidas con entidades vinculadas que no formaban parte del Grupo, con mayor razón, o con la misma razón, al menos, cabe extender lo dicho respecto de operaciones crediticias concertadas con entidades que vinculadas, además, forman parte del Grupo. Y tratándose de operaciones internas, a nuestro entender, es de plena aplicación las eliminaciones en los términos regulados en los arts. 85 y 86 de la Ley 43/1995 “.

**Sentencia de 4 de Junio de 2012, Recurso de Casación núm. 2776/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1995, 1996 y 1997. Entidades Financieras. Provisiones de insolvencias en "adquisiciones de activos por aplicación de otros activos". Improcedencia . No nos hallamos ante la regularización de unos saldos de dudoso cobro merced a la adjudicación de bienes por el deudor, sino ante unas operaciones de compraventa entre el Banco y unas sociedades ajenas a los créditos; en ellas el Banco compra unos inmuebles y como modo de pago da unos créditos que tiene en su cartera, que por consiguiente siguen vivos hasta el punto de que, en su caso, darán lugar en la entidad vendedora de los inmuebles a dotar las provisiones que procedan por los créditos adquiridos.**

**FD Tercero”** (...) El adecuado tratamiento del motivo exige, como hace el Abogado del Estado, el análisis de los siguientes puntos:

A. El supuesto de hecho.

El Banco recurrente llevó a cabo en 1995 y 1996, según diversas escrituras públicas, varias operaciones de compra de bienes inmuebles, sustancialmente de terrenos urbanizables y locales comerciales. Como pago de dichos inmuebles la entidad cedió a las vendedoras de los inmuebles una serie de créditos que tenía contabilizados, que habían sido objeto de provisión por el importe total del nominal y deducidos fiscalmente en períodos impositivos anteriores. La entidad incorporó tales inmuebles al activo de la empresa, por un total de 2.631.690.600 ptas. (15.816.779,06 €) en 1995 y 1.156.352.600 ptas. (6.949.819,1 €) en 1996; simultáneamente el resultado se minoró por importe de 572.972.650 ptas. (3.443.634,98 €) en 1995 y 626.888.150 ptas. (3.767.673,66 €) en 1996, como dotación al Fondo de activos adjudicados, considerando de aplicación la Circular 4/91 del Banco de España.

B. La normativa aplicable al ejercicio de 1995.

Es el artículo 82.7 del RIS de 1982 , el cual preveía que "... las entidades financieras inscritas en los correspondientes registros especiales podrán realizar dotaciones a la cuenta de provisión por insolvencias con el alcance y limitaciones que se establezca por el Ministerio de Hacienda...".

En el ejercicio 1995 estaba en vigor la Orden de 13 de julio de 1992 , sobre aplicación de la provisión por insolvencias a las entidades de crédito sometidas a la tutela administrativa del Banco de España, cuyo artículo primero disponía que "con carácter general, las Entidades de crédito sometidas a la tutela y control administrativo del Banco de España, ajustarán el tratamiento tributario de los saldos de dudoso cobro y de las dotaciones a la provisión por insolvencias, cuando aquéllas correspondan a bienes procedentes de la regularización de tales saldos, a las normas actualmente vigentes dictadas por el mismo, y, en particular, ... a partir de 1 de enero de 1992 a las de la Circular 4/1991, de 14 de junio, con las modificaciones incluidas en la Circular 7/1991, de 13 de noviembre, con sujeción a lo dispuesto en los apartados siguientes".

La Administración Tributaria reconoce que la Orden de 13 de julio de 1992 , al igual que hiciera la anterior Orden de 1988 respecto de la Circular del Banco de España 22/1987 , venía a convalidar la Circular del Banco de España 4/1991 entendiéndose que la remisión no se limita estrictamente a las dotaciones a la "provisión por insolvencias" sino también a las realizadas a "fondos", siempre y cuando correspondan a bienes procedentes de la regularización de saldos de dudoso cobro y tales bienes sean los adjudicados a las entidades acreedoras para el pago de las deudas previamente calificadas como de dudoso cobro. Ello no es sino la ratificación de los términos en que la propia Orden de 13 de julio de 1992 encuadra la remisión a la normativa del Banco de España en términos de su aceptación como deducible a efectos fiscales, requerir textualmente: "que correspondan a bienes procedentes de la regularización de tales saldos".

Dada la operativa de las entidades financieras resulta relativamente frecuente que, ante la imposibilidad del cobro natural de las deudas, fruto de la actividad crediticia que les es propia, se produzca la adjudicación de inmuebles de los deudores como medio de extinción de los créditos que ostentan frente a ellos, incorporando al activo estos inmuebles adjudicados. En este sentido ha de entenderse la especificidad de la aceptación de la deducibilidad fiscal de las dotaciones al fondo de bienes adjudicados en pago de deudas.

Así se entiende que la sentencia recurrida estimase ajustado a derecho el acto de liquidación impugnado, pues, conforme a lo expuesto, se admite la validez fiscal de las normas contables del Banco de España relativas a la provisión por insolvencias cuando los elementos patrimoniales tengan la cualidad de ser "procedentes de la regularización de tales saldos". No de otro modo puede entenderse la expresión utilizada por la Orden pues esta regularización requiere efectivamente una relación de causa a efecto entre la adquisición del elemento patrimonial y el saldo de dudoso cobro aplicado, de modo que lleve aparejado la extinción del crédito, cuya finalidad persigue precisamente la atribución patrimonial del inmueble.

C. La normativa aplicable al ejercicio de 1996.

En el ejercicio 1996 ya ha entrado en vigor la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, que en su artículo 12, apartado 2, relativo al tratamiento de la provisión por insolvencias, establece, en el último párrafo de este apartado, que "reglamentariamente se establecerán las normas relativas a las circunstancias determinantes del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores de las entidades financieras y las concernientes al importe de las dotaciones para la cobertura del citado riesgo".

Y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, dispuso en su artículo 8 que "serán deducibles las dotaciones para la cobertura de la pérdida de valor de los elementos patrimoniales adquiridos en pago de créditos, previamente calificados como dudosos o de muy dudoso cobro, de acuerdo con las normas establecidas por el Banco de España".

Con arreglo a este precepto se clarifica a nivel normativo la convalidación fiscal a estos efectos de las disposiciones del Banco de España, si bien tal convalidación no es absoluta, ilimitada o sin condiciones. Aunque con distintas palabras, tanto la Orden de 1992 como el RIS de 1997 configuran en el mismo sentido el alcance de la remisión a la normativa del Banco de España. Así, el mencionado artículo 8 del Reglamento de 1997 admite la deducibilidad de las dotaciones a la provisión por insolvencias, para la cobertura de la pérdida de valor de elementos patrimoniales del modo que la normativa del Banco de España establezca, pero siempre y cuando estos elementos patrimoniales reúnan la cualidad de ser "adquiridos en pago de créditos, previamente calificados como dudosos o de muy dudoso cobro".

Como señaló el TEAC, la forma de expresarse del artículo 8, delimitando claramente a qué elementos patrimoniales quiere reconducir la deducibilidad de la dotación, se percibe distinta de otras en las que la remisión a la aplicación de determinada norma del Banco de España es directa y total a un supuesto tal como esta norma lo defina, sin delimitación alguna previa por parte del precepto fiscal. Es el caso del apartado 3 del artículo 7 del mismo Reglamento, que indica, de modo directo, que "no obstante, serán deducibles las dotaciones derivadas de la aplicación de lo previsto en el apartado 6 de la norma undécima de la Circular 4/1991, de 14 de junio, del Banco de España...".

Si el artículo 8 hubiera querido aceptar la deducibilidad fiscal de las dotaciones sin condicionarlo a que se tratase de los elementos patrimoniales que delimita, se hubiera remitido sin más, al modo de su precedente, el artículo 7.3, al apartado 6 de la Norma Tercera de la Circular 4/1991, que pretende aplicar la reclamante al mantener el 25% de la dotación a los saldos de dudoso cobro por los créditos cedidos".

D. La circular 4/1991, de 14 de junio, del Banco de España, aplicable a ambos ejercicios.

La Norma Tercera, apartado 6, de la Circular 4/1991 dispone:

"El valor de los activos adquiridos por aplicación de otros activos (acciones procedentes de la conversión de obligaciones, participaciones adquiridas con aportaciones no dinerarias, valores o inmuebles adjudicados o adquiridos en pago de deudas, disolución de sociedades participadas, etc.) no podrá exceder del valor contable de los activos aplicados a su adquisición, incrementado con los gastos judiciales, registrales y fiscales que se hayan originado, así como con los intereses pendientes de cobro, ni del valor de mercado de los activos adquiridos,... El valor de mercado de los activos adquiridos se estimará por tasación de una sociedad de tasación independiente en el caso de los inmuebles... Las provisiones y fondos de saneamiento específicos que, en su caso, cubrieran o debieran cubrir los activos aplicados deberán mantenerse hasta un 25% del principal de los créditos o de la tasación, si ésta fuese menor..."

Como puede observarse, al enumerar los ejemplos de activos adquiridos por aplicación de otros activos la Circular 4/1991 está señalando a los "inmuebles adjudicados o adquiridos en pago de deudas".

E. Conclusión aplicable a ambos ejercicios y aplicación de la normativa expuesta al caso de autos.

A la vista de lo expuesto resulta que tanto conforme a la Orden de 1992, que exigía la cualidad de ser "procedentes de tales saldos", como con arreglo al RIS de 1997, que aún se refiere con más contundencia a elementos adquiridos en pago de créditos de dudoso cobro, ha de existir una relación de causa a efecto entre la adquisición del elemento patrimonial y el saldo de dudoso cobro, cuya dotación la recurrente pretende mantener, de tal manera que el elemento patrimonial sea adquirido con la finalidad de extinguir el crédito.

En el caso que nos ocupa, los inmuebles adquiridos por la recurrente no lo han sido en ejecución de créditos de la misma ni guardan relación de causa a efecto con ellos, simplemente, se han adquirido unos inmuebles no pertenecientes a los deudores ofreciendo como contraprestación esos derechos de crédito.

Se realizó un negocio jurídico en cuya virtud el Banco recurrente adquirió unos inmuebles a cambio de la cesión de unos derechos de crédito, lo cual produjo en éstos una simple modificación subjetiva de cambio de acreedor (de serlo el Banco de Sabadell pasa a serlo el anterior propietario de los inmuebles transmitidos). Es decir, la atribución patrimonial por la que los bienes inmuebles entran en el activo del Banco no tiene por causa la extinción de los créditos de los deudores, que nada tienen que ver con los inmuebles adquiridos; por el contrario, los créditos subsisten y son transmitidos a unos terceros ajenos a estos saldos, a modo de contraprestación por la entrega de los inmuebles.

Por eso, como dice el TEAC, "no nos hallamos ante la regularización de unos saldos de dudoso cobro merced a la adjudicación de bienes por el deudor, sino ante unas

operaciones de compraventa entre el Banco y unas sociedades ajenas a los créditos; en ellas el Banco compra unos inmuebles y como modo de pago da unos créditos que tiene en su cartera, que por consiguiente siguen vivos hasta el punto de que, en su caso, darán lugar en la entidad vendedora de los inmuebles a dotar las provisiones que procedan por los créditos adquiridos. Ha de suponerse que, dentro de las relaciones de buena fe contractual, la aceptación de una serie de créditos en pago de unos inmuebles de elevado valor de mercado (se trata de bienes susceptibles de urbanización, como se desprende de las descripciones escrituradas) se hace bajo el entendimiento de que los mismos tienen el valor equivalente a lo que se da. Se trata, por consiguiente, de un negocio, la compraventa de unos inmuebles, cuya causa no radica en la extinción del crédito, por lo que mal puede entenderse que se cumple el requisito que los bienes procedan de la regularización de tales saldos ni sean adquiridos en pago de esos créditos. Antes al contrario el objeto fue dar unos créditos en pago de unos inmuebles que ninguna relación guardan pues con los saldos deudores en cuestión".

Por otra parte, se dice en el escrito de interposición (pág. 15) que, según la interpretación de la Audiencia Nacional, no sería posible deducir la provisión en el supuesto de que quien adjudicase un activo en pago de un crédito fuese un tercero distinto del deudor tal como permite el artículo 1158 del Código Civil .

Sin embargo, en el supuesto de pago por un tercero sí existe esa voluntad de pagar unas deudas aunque sea por cuenta de otro; en cambio, en el caso que nos ocupa de "adjudicación en pago realizada por un tercero", los vendedores de los inmuebles o terrenos no están pagando la deuda por cuenta de los deudores del Banco, sino simplemente aceptando los créditos en cuestión como pago o contraprestación de los inmuebles que transmiten. Por otra parte, el pago por tercero produce, en general y a salvo supuestos específicos, la extinción de la deuda primitiva, surgiendo otra nueva entre el tercero que ha pagado y el deudor(...).

**FD Cuarto** "1. En relación con su segundo motivo de casación, dice el BANCO DE S. que, tal y como esta Sala puede comprobar, la sentencia de la Audiencia Nacional, al atribuir a la normativa fiscal referente a la deducibilidad de la provisión una interpretación mucho más restrictiva que el que dicha provisión tiene en el ámbito contable específico de las entidades financieras, lo ha hecho, no de forma lacónica y concisa, sino mediante un "razonamiento" que no puede ser calificado como tal, ya que no existe, en todo el excurso realizado por la Audiencia Nacional, ni un solo argumento jurídico que permita, a través de un razonamiento lógico, llegar a la conclusión que se contiene en la sentencia.

Es decir, cuando la Audiencia Nacional falla negando la deducibilidad de la provisión, por entender que la normativa fiscal aplicable al BANCO DE S. era más restrictiva que la contable, lo hace sin apoyo normativo y ni siquiera interpretativo alguno.

En estas circunstancias, es evidente que la sentencia de la Audiencia Nacional, en este concreto aspecto, no respeta los requisitos mínimos de justificación, razonabilidad y motivación exigibles de cualquier juicio jurídico, adoleciendo de la más absoluta falta de motivación.

Obviamente, dicha falta de motivación sitúa al Banco recurrente en una evidente posición de indefensión, al tenerse que enfrentar a un fallo que no se sustenta en ningún tipo de razonamiento jurídico.

2. El alegato expuesto no puede ser compartido porque, en realidad, la sentencia recurrida no desestima la anterior pretensión de la recurrente "sin apoyo normativo" como ésta dice, sino aplicando las mismas normas que cita la recurrente en el escrito de interposición, tanto de forma directa (FD 5º) como de forma indirecta por aceptación de los argumentos del TEAC (párrafo del FD 5º y FD 4º). El motivo no requiere de mayores elucidaciones.”

**Sentencia de 22 de Junio de 2012 , Recurso de Casación núm. 1600/2009. Impuesto de Sociedades, ejercicio 1993. Dotación a la provisión por insolvencias : intereses devengados del préstamo.**

**FD Octavo”** En el quinto motivo de casación alega la recurrente el indebido rechazo parcial de la dotación a la provisión por insolvencias, ascendiendo el gasto cuestionado a 8.713.983 pesetas.

El ajuste origen de esta regularización corresponde al préstamo concedido a R. Villa Magdalena S.A.

F. de C y C. S.A. dotó un importe de 279.570,73 €(46.516.655 pesetas) en concepto de provisión por insolvencias por el préstamo realizado a R.Villa Magdalena S.A. El saldo de provisión acumulada a final de 1993 era de 1.906.797,04 €(317.264.332 ptas.), que había sido declarado como deducible en su totalidad entre éste y ejercicios anteriores. Dicho saldo incluía el total del principal del préstamo pendiente de cobro más el total de los intereses hasta entonces devengados y contabilizados. Sin embargo, en 1993, la compañía tomó en cuenta la totalidad de los intereses sin tener en consideración la antigüedad de los mismos.

(...)Como hemos dicho antes, en este caso la entidad recurrente tomó en cuenta en el ejercicio 1993 la totalidad de los intereses sin tener en consideración la antigüedad de los mismos.

Pero, teniendo en cuenta la transcrita Regla 58 del artículo 82.4 del RIS, la Inspección aplicó correctamente a los intereses devengados del préstamo los límites a la deducción que establece la regla 38 del mismo artículo, en función de los vencimientos de los intereses, tomando como fechas de vencimiento las fechas en que dichos intereses fueron contabilizados por la entidad. El resultado es que sólo cabe confirmar la inadmisibilidad de la dotación como gasto deducible en la cantidad de 52.372,09 € (8.713.983 ptas.).”

**Sentencia de 16 de Julio de 2012, Recurso de Casación núm. 1133/2010. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001. Procedencia de considerar como gasto fiscalmente deducible la Provisión por insolvencias que «M. El. del Cantábrico» dotó en el ejercicio 2001, en relación con los créditos pendientes de pagar por GTT D. M., puesto que no pude defenderse la existencia de vinculación entre ambas entidades, FD Segundo. En idéntico sentido la Sentencia de 2 de Julio 2012, Recurso de Casación núm. 4852/2009, FD Segundo y 16 de Julio de 2012 , Recurso de Casación núm. 6832/2010 , FD Segundo.**

**Sentencia de 25 de Octubre de 2012. Recurso de Casación núm. 595/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992. Provisión por insolvencias . La entidad deudora no estaba en la situación jurídica de "suspensión de pagos", y el crédito no reunía, a la fecha de la dotación, los requisitos temporales precisos para ser calificado como de "dudoso cobro".**

**FD Tercero.- 3.(...)** A la vista de los datos expuestos es claro que a fines del ejercicio 1992, el tiempo transcurrido desde la fecha de vencimiento del crédito (21 de julio de 1992) no llegaba a seis meses, por lo que los créditos no podían ser calificados de morosos a los efectos de dotar la provisión para insolvencias. Asimismo, a la fecha de la finalización del periodo impositivo 1992 el deudor no había sido declarado en quiebra, suspensión de pagos o concurso de acreedores, existiendo tan sólo una providencia (la de 16 de diciembre de 1992) de admisión a trámite de la suspensión de pagos y no una resolución judicial declarativa del estado de insolvencia, no siendo equiparable a esta resolución judicial la mera admisión a trámite de la solicitud de declaración de concurso o de quiebra voluntaria o la admisión a trámite de una solicitud de suspensión de pagos o inicio de un proceso de liquidación, situaciones de las que se pueden deducir ciertas consecuencias de tipo cautelar, como las que la sentencia recurrida indica, pero que en ningún caso se corresponden con la exigencia de una resolución judicial al respecto acerca de la verdadera existencia de una situación de insolvencia a que se refiere el artículo 82, justificativa de la provisión dotada.

Se comprende así que la sentencia recurrida de la Audiencia Nacional entendiéndose que "cuando la sociedad practicó la dotación, en el ejercicio 1992, dicha dotación a la provisión no reunía los requisitos legales exigidos para la deducibilidad fiscal de dicho gasto, pues la Deudora no estaba en "suspensión de pagos", que es uno de los supuestos en los que el legislador entiende "suficientemente justificada" la circunstancia de "crédito de dudoso cobro".

Si con posterioridad, ejercicio 1993, cambian las circunstancias jurídicas de dicho crédito, como consecuencia de declaración de suspensión de pagos, o la firma de un Convenio de acreedores, así como la presunta no cobranza total de la deuda, las normas jurídicas a aplicar son distintas como la regularización fiscal derivada de dichas circunstancias jurídicas".

Para la Sala de instancia la deducibilidad de la dotación realizada en el ejercicio 1992 no podía ser procedente, en primer lugar, porque la entidad deudora no estaba en la situación jurídica de "suspensión de pagos", y, en segundo lugar, porque el crédito de Prima Inmobiliaria S.A. no reunía, a la fecha de la dotación, los requisitos temporales

precisos para ser calificado como de "dudoso cobro", debiendo tenerse presente que no basta, según el artículo 13.i) de la LIS 61/1978, con la "convicción razonable" de la entidad crediticia acerca de dicha condición, sino que se requiere que tal circunstancia "quede suficientemente justificada".

El razonamiento que se deja expuesto exime a la Sala de cualquier otra argumentación en punto a la desestimación del primero de los motivos casacionales anticipados. Procede, pues, confirmar la no deducibilidad fiscal de la dotación a la provisión para insolvencias del crédito de Prima Inmobiliaria S.A.”

**Sentencia de 30 de Octubre de 2012, Recurso de casación núm. 3489/2009 Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1994. Entidades Financieras. Provisión para insolvencias relacionadas con créditos garantizados con inmuebles polivalentes cuya cuota impagada tenga menos de tres años de antigüedad. Si se ha pretendido tener derecho a la deducibilidad por esta dotación a la provisión por insolvencias por envilecimiento de la garantía real, debió demostrar ese envilecimiento, lo que no se ha logrado, al no ser suficiente, como se ha dicho, para considerarlo así, las situaciones de quiebra, suspensión de pagos, o apremio administrativo o de la seguridad social, a lo que la recurrente ha dirigido todos sus esfuerzos. Improcedencia de la provisión genérica por insolvencias tanto de los saldos de créditos con entidades vinculadas como los de créditos con garantía real.**

**FD Cuarto**” En su motivo quinto, a juicio de la recurrente, el fundamento jurídico noveno de la sentencia impugnada, al negar la deducción de la provisión para insolvencias relacionadas con créditos garantizados con inmuebles polivalentes cuya cuota impagada tenga menos de tres años de antigüedad, pero en los que la garantía no cubría la totalidad del crédito al que estaban afectos, por no haberse probado la insuficiencia de las garantías reales, ignora la normativa contable y fiscal de aplicación (artículos 2 y 3.2º a) de la Orden de 13 de julio de 1992, sobre aplicación de la provisión para insolvencias a las Entidades de crédito sometidas a la tutela administrativa del Banco de España; las Normas Décima y Undécima de la Circular 4/991, de 14 de junio, sobre normas de contabilidad y modelos de estados financieros; el artículo 23 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria) ), y el artículo 114 de esta última Ley, al ponerlo en relación con el artículo 18.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común.

El motivo debe desestimarse por los mismos fundamentos de la sentencia de 29 de diciembre de 2011, en cuyo fundamento jurídico sexto se razonó que(...)

(...)

En este caso, al igual que dijimos en la sentencia de 14 de diciembre de 2011, no se aprecia que la Sala sentenciadora haya incurrido en error manifiesto, arbitrariedad o irracionalidad, únicos supuestos en que sería revisable la valoración de los hechos efectuados por aquella.

Finalmente, procede que reproduzcamos aquí también parte del fundamento quinto de la meritada sentencia, en cuanto que con élla contestamos también a argumentos contenidos en el motivo que ahora desestimamos:

<<(…) la recurrente aduce que durante la sustanciación del recurso contencioso-administrativo se solicitaron y admitieron una serie de pruebas tendentes a acreditar tales extremos, las cuales o se cumplimentaron de forma incompleta, o no se practicaron, señalando en particular, las referidas a las solicitadas a la Tesorería de la Seguridad Social y Administración Tributaria para que testimoniasen si las sociedades mercantiles relacionadas en el listado estaban siendo objeto de un procedimiento de subasta y/o embargo administrativo.

Pues bien, frente a esta alegación, debe señalarse que, aún cuando tales diligencias de prueba hubieran dado un resultado positivo, en nada afectarían a las dos conclusiones expresadas por la Sala de instancia: a) que la titularidad de las garantías inmobiliarias apodera a quien la ostenta para el ejercicio de acciones judiciales privilegiadas para la ejecución de las deudas y consiguiente percepción de lo debido, y b) que el hecho de que un deudor se encontrase en situación de suspensión de pagos o quiebra no convierte la garantía real en insuficiente, por esa sola circunstancia, ya que la garantía sigue existiendo y con los mismos y similares efectos que si no existiera tal situación respecto del deudor.

Por ello no se aprecia la concurrencia de vulneración en materia probatoria, que sólo se daría, conforme a reiterada jurisprudencia y doctrina del Tribunal Constitucional, en los supuestos en que la prueba no practicada habría cambiado el sentido del fallo.

Esta Sala, por otra parte, comparte las anteriores conclusiones, no sólo para los casos de quiebra o insolvencia de los deudores garantizados con garantía real, sino para los supuestos de procedimientos de apremio por deudas a la Seguridad Social o deudas tributarias, pues siempre los créditos garantizados con garantía hipotecaria gozan de preferencia, y los del Estado sólo tienen prelación sobre ellos respecto de la última anualidad vencida y no pagada de los impuestos que graviten sobre ellos ( art. 1923 y 1927 del Código Civil).

Lo anterior lleva a no considerar aplicable la Norma Undécima, apartado 4.2, último párrafo de la Circular 4/1991, pues no existe restricción legal o administrativa que limite apreciablemente el uso de estos bienes.

Por lo demás, el examen de las normas tributarias debe hacerse desde su propia perspectiva, que es distinta de la que se observa desde la de la perspectiva del Banco de España dirigida a asegurar la solvencia de las entidades de crédito de una manera más rigurosa">>.

En fin, y para terminar con este motivo, no hay infracción de las normas que rigen la carga de la prueba, pues conforme al art. 114 LGT "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos", de tal forma que si se ha pretendido tener derecho a la deducibilidad por esta dotación a la provisión por insolvencias por envilecimiento de la garantía real, debió demostrar ese envilecimiento, lo que no se ha logrado, al no ser suficiente, como se ha dicho, para considerarlo así, las

situaciones de quiebra, suspensión de pagos, o apremio administrativo o de la seguridad social, a lo que la recurrente ha dirigido todos sus esfuerzos.

**FD Quinto** - Los motivos sexto, séptimo y octavo también fueron resueltos en la sentencia antes citada, por lo que por razón del principio de unidad de doctrina procede aquí reproducirlos.

<<"Los motivos sexto y séptimo versan sobre la inclusión o no en la provisión genérica por insolvencias tanto de los saldos de créditos con entidades vinculadas como los de créditos con garantía real.

Sobre el particular, la Sala de instancia consideró hechos no controvertidos que la entidad incluyó, a la hora de calcular el importe de las dotaciones a la provisión genérica de insolvencia del 1% y del 0 undécima de la Circular 4/91, de 14 de julio, del Banco de España, determinados créditos que mantenía con entidades vinculadas, así como otros que se encontraban cubiertos con garantías reales. La Inspección, por el contrario, consideró, en postura ratificada por la sentencia de instancia, que dichas dotaciones no eran fiscalmente deducibles. □5% a que se re

Sobre ámbos interrogantes nos hemos pronunciado en la sentencia de 14 de diciembre de 2011

Con respecto a los créditos con entidades vinculadas, decíamos en élla que era tema resuelto en nuestra sentencia de 18 de marzo de 2011 , en la que expresábamos que

<<"En efecto, la regla básica a tener en cuenta es la contenida en el artículo 12.2 de la Ley que establece de modo taxativo: "No serán deducibles las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores".

Así pues, la Ley de 1995 mantiene el criterio de la legislación de no admitir la deducibilidad de las dotaciones para créditos con personas o entidades vinculadas ( artículo 83..2.d) del Reglamento del Impuesto de 1982).

De otro lado no se admite la deducción de las dotaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores, con lo que desaparece la posibilidad de establecer una dotación genérica del 0,50% que solo subsiste para pequeñas y medianas empresas (artículo 126 de la Ley).

Ciertamente el artículo 12.2 también establece: "Reglamentariamente se establecerán las normas relativas a las circunstancias determinantes del riesgo de las posibles insolvencias de los deudores de las entidades financieras y las concernientes al importe de las dotaciones para la cobertura del citado riesgo".

Sin embargo, ello no supone, como no podía de ser de otra forma, que se autorice al Reglamento a regular situaciones en contra de la Ley. Como se ha dicho en la Sentencia de esta Sala de 10 de febrero de 2011 (recurso de casación número 5328/06), no hay

contradicción alguna entre los dos párrafos del precepto legal porque "rigen a efectos fiscales los principios generales sobre deducibilidad o no de las provisiones, según su respectiva naturaleza, pero en el caso de las entidades de crédito la complejidad del sistema y sus variaciones coyunturales obligan a un complemento reglamentario en la determinación exacta de supuestos concretos y cuantías al que se hace un llamamiento explícito el segundo de los párrafos que comentamos."

Y así las cosas, el artículo 7.3 del Reglamento, aprobado por Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, vigente desde el día siguiente a su publicación, excluye también las dotaciones basadas en estimaciones globales de insolvencia de los deudores, para después admitir la deducibilidad de las previstas en el apartado 6 de la Norma Undécima de la Circular 4/1991 del Banco de España, excepto en la parte de las mismas que correspondan a determinados créditos expresamente mencionados (bonos y obligaciones de sectores residentes, créditos cubiertos con garantía real y cuotas pendientes de vencimiento de contratos de arrendamiento financiero sobre bienes inmuebles).

Ahora bien, la excepción a la deducibilidad de los créditos mencionados expresamente no significa que respecto de los créditos no exceptuados la dotación contable es válida fiscalmente, ya que las restricciones a la deducibilidad de las dotaciones en el caso de entidades vinculadas se aplican con carácter general, cualquiera que sea la forma que adopten las efectuadas a la provisión por insolvencia de deudores, es decir, tanto respecto de las dotaciones individualizadas como las basadas en estimaciones globales de insolvencia. En otro caso, e independientemente de contrariarse lo dispuesto en la Ley, sería mejor el trato a la dotación basada en la estimación global del riesgo de insolvencia que el del riesgo concurrente en cada crédito. En este sentido, el artículo 7.2 del Reglamento exceptúa de la deducción las dotaciones respecto de créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, "excepto si las mismas se halla en situación de quiebra, insolvencias judicialmente declaradas o en otras circunstancias debidamente acreditadas que evidencien una reducida capacidad de cobro".

En definitiva, que las estimaciones globales de riesgo de créditos concertados entre entidades vinculadas no permiten la deducción de dotaciones, al igual que en los casos de insolvencias de clientes y deudores, tal como se ha señalado en la Sentencia antes referida de 10 de febrero de 2011 ">>".

Por último, en la misma sentencia de 14 de diciembre de 2011 señalábamos que

<<En lo referente a la deducibilidad de la dotación a la provisión genérica por insolvencias de los créditos cubiertos con garantía real, esta Sala acepta el razonamiento de la Sala de instancia ya que la Norma 25, apartado 7 de la Circular 4/1991 del Banco de España dice que "Como deudores a la vista se clasificarán los saldos a la vista de carácter personal..." en cuyos términos no pueden incluirse los garantizados con garantía real>>".

Consecuencia de lo anteriormente relatado es la desestimación del motivo sexto, acogido a la letra d) del artículo 88.1 de la LJC.

[...] En el motivo séptimo, acogido a la letra c) del artículo 88.1, se denuncia que en relación con la deducibilidad de la provisión genérica por insolvencia se vulneraron las

normas que rigen la adecuada motivación de las sentencias y su coherencia y se citan, en apoyo de lo dicho, los (168) artículos 120 de la Constitución (169) y 33 (170) y 67 de la Ley Jurisdiccional (171) .

La denuncia se refiere exclusivamente a la provisión genérica relativa a los créditos cubiertos con garantía real y, concretamente, a los aspectos fiscales derivados de que la contribuyente había defendido en la instancia la improcedencia de regularizar los saldos de los créditos ubicados en el epígrafe 4.4 del balance (Deudores a la vista y varios), regularización que sin embargo fue realizada por la Inspección por considerar que se trataba de saldos que la CAJA había clasificado erróneamente en aquel epígrafe, que la Circular destina a los créditos de carácter personal.

La parte recurrente acusa que no hubo tal error en la clasificación, en cuanto que afirma que la contabilización de los créditos había respondido plenamente a las exigencias contables de las normas dictadas por el Banco de España (Norma 25.7 de la Circular 4/1991) que obliga a considerar que determinados créditos no están cubiertos con garantía real, entre los que se citan "los excedidos sobre los límites pactados, los importes vencidos pendientes de cobro, tanto por cuota de amortización como por intereses y comisiones, de préstamos en vigor y de arrendamientos financieros en tanto no pasen a dudosos".

Alega la representación procesal de la recurrente que ésta ha sido cuestión no tratada por la sentencia objeto de este recurso de casación, que por eso en torno a este extremo sería incongruente y que, por otra parte, la afirmación de que la clasificación de los créditos había sido errónea exigiría una prueba por parte de la Administración ( artículo 114 de la Ley 230/1963) que ésta no ha efectuado.

Para afianzar su apreciación, la parte reproduce el texto íntegro de la contestación de la sentencia:

<<Igual suerte desestimatoria han de correr las alegaciones de la parte recurrente en relación a la provisión genérica relativa a créditos cubiertos con garantía real, bastando para ello con recordar que el apartado 7 de la Norma Vigésimoquinta de la mencionada Circular 4/1991 del Banco de España, se refiere a los "Deudores a la vista", y comienza señalando: "Como deudores a la vista se clasificarán los saldos a la vista de carácter personal. . . ", siendo así que la entidad recurrente ha incluido dentro del epígrafe 4.4 "Deudores a la vista y varios" créditos cubiertos con garantía real, lo que comporta que su improcedencia resulta manifiesta toda vez que dichos créditos no pueden considerarse como créditos de carácter personal>>.

Ciertamente, la contestación podría ser algo más explícita en su contenido, pero ello no obsta a que la consideremos suficiente desde el punto de vista de que la justificación que pretende la CAJA para la procedencia de la provisión general sobre estos créditos no niega que jurídicamente estén protegidos por una garantía real, sino que se basa en los criterios contables que impone el Banco de España, que en la visión tributaria no siempre resultan decisivos, teniendo en cuenta que, como hemos dicho en el fundamento de derecho sexto, el examen de las normas tributarias debe hacerse desde su propia perspectiva, que es distinta de la que se observa desde la del Banco de España, dirigida a asegurar la solvencia de las entidades de créditos de una manera más rigurosa">>.

Por lo demás, en la **sentencia** de esta Sala de 14 de diciembre de 2011 se señaló que:

<<"En el motivo cuarto se aborda el tema relativo a la deducibilidad de la provisión por insolvencias dotada por determinados créditos cubiertos con garantía real correspondiente a inmuebles, que habían sido deducidos por la entidad recurrente, porque, a su juicio, existían causas particulares que afectaban a la validez de las garantías y porque así fue exigido expresamente por el Banco de España, que entendió que la garantía real no podía considerarse suficiente. La parte recurrente consideró que se había producido el envilecimiento de la garantía, y por tanto no había que esperar al transcurso de tres años desde el vencimiento de la primera cuota o plazo impagado, cual dispone el art. 7, apartado b) del número 2 del Reglamento IS 537/1997, de 14 de abril (173) , precepto que se considera infringido por la sentencia recurrida. Añade que la provisión dotada se refiere exclusivamente a bienes inmuebles polivalentes, que han perdido esta condición al existir una restricción legal o administrativa que limita apreciablemente su uso (Norma Undécima, apartado 4.2, último párrafo de la Circular 4/1991) al estar sujetos a procedimientos de quiebra o suspensión de pagos que restringen claramente la venta, por lo que ya no se está en presencia de uno de los bienes a que se refiere el art. 7 del Reglamento. Añade que se infringe el (174) art. 18.2 de la Ley 30/1992 (175) , pues la Administración Tributaria debió aceptar la actuación del Banco de España que declaró de dudoso cobro los mencionados créditos. Señala, por último, que se han infringido las normas que regulan la carga de la prueba al haber considerado que la recurrente no había probado la insuficiencia de la garantía.

El art. 7 del Reglamento del Impuesto de Sociedades (RD 537/1997) después de considerar deducibles las dotaciones a la provisión para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores, exceptúa, en su apartado 2.b), de dicha deducción, "Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, cuando el objeto de los citados derechos sea alguno de los bienes que seguidamente se citan: "2º Inmuebles destinados a viviendas, tanto principal como secundaria, oficinas y usos polivalentes".

Ahora bien, en el siguiente párrafo, admite la deducibilidad, aún estando garantizados en la forma anterior, en dos supuestos: a) cuando hayan transcurrido más de tres años desde el vencimiento de la primera cuota o plazo impagado, y b) en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.

No habiendo discusión de que, en relación con los créditos dotados no habían transcurrido los mencionados tres años, la cuestión a resolver es si la garantía se había perdido o envilecido.

Se trata de una cuestión de hecho que corresponde decidir al Tribunal de instancia y que no tiene cabida en la casación. A este respecto en la sentencia se razonó que:

<<"En relación a estos créditos, la entidad aportó un listado en el que incorporaba, respecto a los datos originalmente solicitados, los siguientes datos:

- NIF y razón social o parte del titular del crédito.
- Motivo que originó la provisión antes del transcurso de 3 años.

Las justificaciones eran las siguientes:

- Deudas en suspensión de pagos o quiebra.
- Deudas de las cuales la garantía real no era la primera hipoteca.
- Deudas respecto de las que la Inspección del Banco de España exigió a la actora la provisión de la correspondiente provisión.

2) La recurrente ha aportado como Anexos 4 y 5 a su escrito de proposición de prueba, listado de los Registros Mercantiles y copia de las certificaciones registrales que acreditan la situación de suspensión de pagos o quiebra de deudores.

3) El Banco de España ha emitido informe en fecha 27 de diciembre de 2006, a requerimiento de esta Sala, sobre la obligación de la Caixa y de Hipotecaixa de dotar provisiones de insolvencias en el ejercicio 1995.

Del conjunto probatorio resulta una conclusión coincidente con la adoptada en los previos recursos nº 506 y 507, pues el contenido de la prueba no difiere sustancialmente de las practicadas en dichos procesos. En conclusión, a juicio de la Sala, el recurrente no ha probado que las garantías sean insuficientes, no bastando a estos efectos, ni el contenido reflejado en la diligencia de 27 de septiembre de 2001, que no es en sí misma una prueba material, ni las demás diligencias probatorias articuladas en el presente recurso, pues nada se puede obtener concluyentemente de éstas en relación con la suficiencia o insuficiencia de las garantías reales, con todos los efectos que le son propios, y de las que la recurrente era titular, máxime si se tiene en cuenta que la titularidad de tales garantías inmobiliarias apodera a quien la ostenta para el ejercicio de acciones judiciales privilegiadas para la ejecución de las deudas y consiguiente percepción de lo debido, respecto a cuyas eventuales vicisitudes no se efectúa indicación específica en la demanda.

Además de lo anteriormente expresado, es en el extremo de la verdadera insuficiencia de las garantías -esto es, no de la probabilidad de impago de los créditos, que es cuestión distinta- donde debía haber centrado la recurrente todos sus esfuerzos, lo que evidentemente no ha hecho. Téngase en cuenta que el hecho de que un deudor se encontrase en situación de suspensión de pagos o quiebra no convierte la garantía real en insuficiente, por causa de esa sola circunstancia, ya que la garantía sigue existiendo y con los mismos o similares efectos que si no existiera tal situación respecto del deudor".>>

No se aprecia que la Sala haya incurrido en error manifiesto, arbitrariedad o irracionalidad, únicos supuestos en que sería revisable la valoración de hechos efectuada en la instancia.

Frente a ello la recurrente aduce que durante la sustanciación del recurso contencioso-administrativo se solicitaron y admitieron una serie de pruebas tendentes a acreditar tales extremos, las cuales o se cumplimentaron de forma incompleta, o no se practicaron, señalando en particular, las referidas a las solicitadas a la Tesorería de la Seguridad Social y Administración Tributaria para que testimoniasen si las sociedades

mercantiles relacionadas en el listado estaban siendo objeto de un procedimiento de subasta y/o embargo administrativo.

Pues bien, frente a esta alegación, debe señalarse que, aún cuando tales diligencias de prueba hubieran dado un resultado positivo, en nada afectarían a las dos conclusiones expresadas por la Sala de instancia: a) que la titularidad de las garantías inmobiliarias apodera a quien la ostenta para el ejercicio de acciones judiciales privilegiadas para la ejecución de las deudas y consiguiente percepción de lo debido, y b) que el hecho de que un deudor se encontrase en situación de suspensión de pagos o quiebra no convierte la garantía real en insuficiente, por esa sola circunstancia, ya que la garantía sigue existiendo y con los mismos y similares efectos que si no existiera tal situación respecto del deudor.

Por ello no se aprecia la concurrencia de vulneración en materia probatoria, que sólo se daría, conforme a reiterada jurisprudencia y doctrina del Tribunal Constitucional, en los supuestos en que la prueba no practicada habría cambiado el sentido del fallo.

Esta Sala, por otra parte, comparte las anteriores conclusiones, no sólo para los casos de quiebra o insolvencia de los deudores garantizados con garantía real, sino para los supuestos de procedimientos de apremio por deudas a la Seguridad Social o deudas tributarias, pues siempre los créditos garantizados con garantía hipotecaria gozan de preferencia, y los del Estado sólo tienen prelación sobre ellos respecto de la última anualidad vencida y no pagada de los impuestos que graviten sobre ellos ( art. 1923 y 1927 del Código Civil ).

Lo anterior lleva a no considerar aplicable la Norma Undécima, apartado 4.2, último párrafo de la Circular 4/1991, pues no existe restricción legal o administrativa que limite apreciablemente el uso de estos bienes.

Por lo demás, el examen de las normas tributarias debe hacerse desde su propia perspectiva, que es distinta de la que se observa desde la de la perspectiva del Banco de España dirigida a asegurar la solvencia de las entidades de crédito de una manera más rigurosa. Además esta entidad ni es un órgano de la Administración Pública ni sus informes son vinculantes respecto de los tributos.

En fin, y para terminar con este motivo, no hay infracción de las normas que rigen la carga de la prueba, pues conforme al art. 114 LGT "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos", de tal forma que si se ha pretendido tener derecho a la deducibilidad por esta dotación a la provisión por insolvencias por envilecimiento de la garantía real, debió demostrar ese envilecimiento, lo que no se ha logrado, al no ser suficiente, como se ha dicho, para considerarlo así, las situaciones de quiebra, suspensión de pagos, o apremio administrativo o de la seguridad social, a lo que la recurrente ha dirigido todos sus esfuerzos".>>

**Sentencia de 8 de Noviembre de 2012, Recurso de Casación núm. 679/09. Impuesto de Sociedades, de los ejercicios 1994 a 1997. Provisión por insolvencias de una entidad vinculada. Imprudencia al no haberse producido su declaración judicial**

**de insolvencia. En el mismo sentido , Sentencia de 5 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm, 3652/2007, FD Cuarto.**

**Sentencia de 8 de Noviembre de 2012, Recurso de Casación núm. 679/09. Impuesto de Sociedades, ejercicios 1994 a 1997. Interpretación del artículo 82.3 del Reglamento del Impuesto de Sociedades , aprobado por Real Decreto 2382/1982.**

**FD Cuarto** “ (...)En efecto, el problema que podía plantear la interpretación del artículo 82.3 del Reglamento del Impuesto de Sociedades , aprobado por Real Decreto 2382/1982, de 15 de octubre, en su relación con el artículo 13.i) de la Ley 61/1978 , fue resuelto por nuestra Sentencia de 5 de octubre de 2011 (recurso de casación 3652/2007 ), en un supuesto en el que en la instancia judicial, la entidad recurrente alegó que el precepto reglamentario en que se había basado la Inspección para no aceptar como gasto deducible la provisión para insolvencias dotada, era ilegal, al excederse de las facultades concedidas para el desarrollo de lo establecido en el art. 13.i) de la Ley 61/1978 , por exigir una insolvencia declarada judicialmente, que no imponía la ley, al referirse únicamente a los saldos de dudoso cobro, siempre que esta circunstancia quedase suficientemente justificada, siendo desestimada la pretensión, formulada en la instancia, por entender la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que el Reglamento se limitaba a desarrollar o matizar el requisito exigido por la Ley, cuando de sociedades vinculadas se trata, "pues cabe deducir en una recta interpretación de los preceptos en juego, que dadas las características operativas de los negocios y operaciones entre sociedades vinculadas entre si, la justificación del crédito entre ellos como dudoso depende de una caracterización objetiva de la situación patrimonial del deudor, para evitar así ficticias relaciones crediticias que permitieran a uno de ellas, en concierto con la otra, deducirse los respectivos importes al margen de toda idea de insolvencia real o aparente, que es lo que se trata de evitar".

Pues bien, nuestra Sentencia, al confirmar la sentencia, desestimando el recurso de casación, declaró (Fundamento de Derecho Cuarto):

"... hemos de rechazar la vulneración del principio de reserva de ley, ya que como declaró esta Sala, sentencia, entre otras, de 30 de Septiembre de 2005 , que cita el Abogado del Estado, la reserva de ley alcanza a la potestad originaria de establecer tributos, a los elementos esenciales de éstos y al establecimiento de beneficios fiscales, pero no a la regulación de cualquiera de estas materias. Por ello, salvado el principio de jerarquía normativa y de no contradicción de la ley por el reglamento, no existe inconveniente para la legítima colaboración del reglamento con la ley.

Tampoco cabe entender infringido el principio de jerarquía normativa en este caso por parte del artículo 82-3 d) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , en cuanto, según la recurrente, introduce requisitos y exigencias normativas más restrictivas para el sujeto pasivo que la norma legal no prevé específicamente, al exigir para la deducibilidad de las provisiones para los saldos de dudoso cobro, tratándose de entidades vinculadas, que la insolvencia se hubiese declarado judicialmente, pues como declaró la Sala, en sentencia de 15 de Diciembre de 2009, al resolver un recurso similar, casación 4870/2004 , confirmando la sentencia recurrida, que rechazó este motivo "tratándose de entidades vinculadas, es lógica la exigencia reglamentaria que se

establece para la deducibilidad de los créditos morosos, esto es, que la insolvencia haya sido declarada judicialmente, habida cuenta de la unidad o coincidencia de intereses que se produce en estos casos, y de ahí que la justificación del crédito entre sociedades vinculadas como dudoso dependa del contraste judicial de la insolvencia, para evitar así ficticias relaciones crediticias que permitieran a una de ellas, en concierto con la otra, deducirse los respectivos importes al margen de toda idea de insolvencia real o aparente.

En todo caso, aunque no se aceptara lo anterior, hay que reconocer que el exceso reglamentario denunciado quedó solventado con la publicación del Real Decreto Ley 24/1982 , de 29 de Diciembre , de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, que fue convalidado por la Ley 5/1983, de 29 de Junio, cuyo art. 18.2 estableció que " A efectos de la aplicación de los establecido en la letra g) del apartado 1 .1ª. del artículo 19 de la Ley 44/1978 , de 8 de septiembre , y en la letra i ) del art. 13 de la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre , respecto de los saldos de dudoso cobro de los que sea acreedor el sujeto pasivo, el Ministerio de Economía y Hacienda establecerá coeficientes máximos de dotación a la provisión por insolvencia en función de las condiciones de morosidad de las operaciones. Dichos coeficientes no resultarán aplicables a las operaciones debidamente garantizadas, así como tampoco a los saldos adeudados por personas o entidades que tengan la consideración de vinculadas según lo dispuesto en el apartado 4 del art. 16 de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre ."

En todo caso, y de acuerdo con ello, la jurisprudencia de esta Sala ha venido haciendo uso reiterado de lo dispuesto en el artículo 82 del RIS de 1982, cuando se trata de provisiones para insolvencias respecto de sociedades vinculadas (por todas, Sentencia de 9 de junio de 2011, recurso de casación número 5292/2010 ).

Pues bien, en el caso presente, consta probado que la entidad M. DE CHICLANA,S .A. , entidad vinculada con la recurrente tenía contraída una deuda con la misma de 705.000.000 ptas., sin haberse producido declaración judicial de insolvencia, por lo que, de conformidad con lo expuesto anteriormente, procede declarar la desestimación del motivo

### **3. Provisión por depreciación de existencias**

**Sentencia de 3 de Febrero de 2011, Recurso de Casación núm. 7638/2005. Impuesto sobre Sociedades , ejercicios 1993 y 1994 . Improcedencia de la dotación por depreciación efectuada en el ejercicio de 1993, cuestión que ya ha sido enjuiciada y ha alcanzado firmeza, y que constituye el presupuesto de que en el ejercicio de 1994 proceda compensar las bases negativas de ejercicios anteriores. Principio de cosa juzgada.**

**FD Segundo** "Reviste especial trascendencia para la resolución de la controversia en debate, el auto de la Sección Primera de este Tribunal, de fecha 10 de mayo de 2007 , el cual acuerda declarar la admisión del recurso de casación respecto de la liquidación por el Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio de 1994, declarando inadmisibile

el recurso respecto del ejercicio de 1993. Decimos que reviste especial trascendencia, en tanto que lo resuelto respecto del ejercicio de 1993, produce los efectos de cosa juzgada material y formal, por lo que lo resuelto sobre dicho ejercicio resulta inamovible.

La cuestión nuclear de la controversia, gira en torno a la procedencia o no de la dotación por depreciación efectuada en el ejercicio de 1993; al punto que la suerte de la liquidación referida al ejercicio de 1994, corre pareja a lo que resulte de aquella cuestión, en tanto que, como ya se ha dicho, en el ejercicio de 1994 se procedió a compensar las bases negativas de ejercicios anteriores, en concreto y entre otros, del ejercicio de 1993, cuya regularización supuso la reducción de las bases imponibles negativas, en concreto la referida al ejercicio de 1993.

De ahí que el esfuerzo de la recurrente se centre en aquella cuestión nuclear, articulando su recurso en la solicitud de integración de hechos admitidos y probados por la Audiencia Nacional que han sido omitidos, a pesar de estar suficientemente justificados, y que resultan necesarios para apreciar la infracción de normas sustantivas, como es la de apreciación tributaria de depreciación de existencia, arts. 13 f) de la Ley 61/1978(y 45.2 del Real Decreto 2631/1982 , puesto que ha de reputarse acreditado que se cumplen los dos requisitos que exige la normativa aplicable, esto es, que la depreciación esté debidamente contabilizada y justificación de dicha depreciación; añade que se ha infringido los arts. 2, 10 y 13 del Real Decreto 939/1986 , al hacer dejación la Inspección de sus cargas procedimentales como era comprobar la depreciación de los terrenos de la entidad recurrente; por último aboga por la vulneración de los arts. 114, 115 y 116 de la LGT y de la jurisprudencia que interpreta dichos artículos, al trasladar la sentencia toda la carga de la prueba al sujeto pasivo, cuando también incumbe a la Administración desvirtuar las pruebas aportadas por el sujeto pasivo, presumiéndose ciertas las declaraciones tributarias y conculcando los principios de accesibilidad y facilidad de la prueba.

Pero dado que el auto referido inadmitió el recurso de casación en cuanto a la liquidación del ejercicio de 1993, esta resulta firme e inamovible, por lo que no cabe impugnar ni combatir mediante el recurso de casación lo resuelto respecto de esta liquidación, lo contrario equivaldría a revisar, en contra del principio de cosa juzgada, lo ya resuelto por resolución que respecto del ejercicio de 1993 es firme. En definitiva, nos encontramos ante una situación consolidada, la improcedencia de la dotación por depreciación efectuada en el ejercicio de 1993, por lo que no es posible cuestionar su validez jurídica y sus efectos, en tanto que nos encontramos con una cuestión que ya ha sido enjuiciada y ha alcanzado firmeza, y que constituye el presupuesto del que partir a la hora de examinar la actuación objeto del recurso, que como se ha indicado queda circunscrito al ejercicio de 1994.

Así las cosas, dado que no cabe entrar sobre lo resuelto por la Sala en cuanto a la improcedencia de la dotación por depreciación, la consecuencia obligada respecto del

ejercicio de 1994, es reducir la base imponible negativa del ejercicio de 1993, en los términos vistos, y dado que respecto del ejercicio de 1994, no se formula más objeción que la citada, procede desestimar el recurso de casación.”

**Sentencia de 14 de Diciembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 558/2010 . Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1996. Provisiones por depreciación de parte de su inmovilizado material y de sus existencias: falta de justificación.**

**FD Sexto”** En el motivo quinto la parte recurrente aduce infracción de las normas reguladoras de la carga de la prueba en relación con la deducibilidad de dos provisiones dotadas por I.en el ejercicio 1996 por la depreciación de parte de su inmovilizado material y de sus existencias, al considerar la sentencia que las mismas no estaban justificadas. Entiende que las valoraciones de las depreciaciones del terreno situado en Igualada y de los locales comerciales, realizados por I., responde al conocimiento que los técnicos de esa empresa tienen del mercado inmobiliario, y que dichas dotaciones figuran en las cuentas anuales de dicha empresa que han sido objeto de auditoría, que no han objetado nada a la dotación de las provisiones.(...)

Se trata de desvirtuar a través de este motivo la valoración de la prueba efectuada por el Juzgador de instancia, siendo así que ello no está permitido en casación salvo en los supuestos de arbitrariedad o irracionalidad, que aquí no concurren. Los elementos probatorios en que se basa la parte, no son lo suficientemente sólidos como para sustentar la depreciación de los inmuebles, por lo que debió aportar otros más demostrativos de su realidad, tal cual le fue requerido reiteradamente por la Inspección. No eran suficientes la mera escritura de compraventa o valoraciones externas referidas a fechas que no se correspondían con el ejercicio en cuestión para justificar la depreciación. En fin, es le art. 114 de la Ley General Tributaria el que impone al sujeto pasivo la carga de la prueba al que quiera hacer valer su derecho, y esa prueba ha de ser suficiente, no teniendo esta consideración una valoración realizada por ella misma, sin adecuado soporte documental, que no puede atribuirse a informes de auditoría por el simple hecho de que no se mencione en ellos que la dotación está mal hecha.”

OCTAVO

**Sentencia de 28 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 6232/2009 , FD Quinto. Provisión por depreciación de existencias: es indudable la necesidad de acreditar materialmente el importe y cuantía de las existencias obsoletas.FD Séptimo.**

**Sentencia de 19 de Enero de 2012, Recurso de Casación núm. 892/2010 .Impuesto sobre Sociedades, 1997, 1998 y 1999. Régimen de Declaración Consolidada . En la provisión por depreciación de mercancías en necesario acreditar un valor de mercado concreto inferior al de adquisición para dimensionar la provisión. Por tanto la previsión de que la mercancía no se venda en el futuro, no acredita la reducción del valor que haga factible la provisión. FD Quinto**

**Sentencia de 7 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 4259/2009 , Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994 . Improcedencia de la provisión al no responder a pérdidas del ejercicio .**

**FD Sexto** “En el motivo octavo alega la recurrente infracción de los artículos 37.1 , 37.2 y 38.1 del Real Decreto 2631/1982 de 15 de octubre (RIS), al no admitir la sentencia los ajustes practicados en las existencias para adecuarlos a sus verdaderos valores contables.

El Tribunal de instancia, en relación con esta cuestión razonó lo siguiente:

(...)

"Como tiene declarado esta Sala, la regulación de las "provisiones" deducibles a los efectos fiscales son las enumeradas en la norma fiscal, de forma que, no todas las provisiones que desde el punto de vista contables sean conformes a los criterios del Plan General de Contabilidad , son deducibles fiscalmente".

"Así, el hecho de que la dotación se efectuara porque fue impuesta por el Comisario de la Quiebra, no quiere decir que automáticamente sea fiscalmente deducible, ni suponga la existencia o acreditación de la pérdida de valor producida en el ejercicio, como exige el artículo 77 citado, por lo que habrá que concluir que la dotación realizada no es deducible fiscalmente, sin perjuicio de su obligatoriedad, como hemos declarado, en el ámbito contable y mercantil; en este sentido la finalidad que se persigue en la quiebra de determinar los créditos y débitos, una vez reintegrado el patrimonio, no equivale a la existencia de una pérdida en el sentido patrocinado por la entidad, pues como declara la resolución impugnada, por el contrario, en el presente supuesto, se sabe que ni las existencias iniciales ni las finales estaban contabilizadas por su valor real, teniendo por objeto la dotación a la provisión impuesta por el Comisario de la Quiebra eliminar el efecto de la sobrevaloración ficticia de las mismas".

Se trata, en todo caso, de un ajuste practicado, por un hecho cuyo origen se encuentra en 1991, respecto de la valoración de las existencias, por lo que el criterio que se mantenga para 1994 no puede diferir en lo más mínimo del que ya se expresado en las sentencias dictadas a la recurrente precedentemente, en lo referente a los ejercicios 1995 y 1996".>>

El motivo se limita a transcribir los preceptos que considera infringido, sin que realice una adecuada crítica de los razonamientos recogidos en la sentencia, por lo que debe desestimarse.”

**Sentencia de 9 de Marzo de 2012 , Recurso de Casación núm. 4142/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1993, 1994, 1995 y 1996. Inexistencia de pérdida irreversible sino, en todo caso, de una depreciación de los inmuebles de carácter reversible.**

**FD Séptimo** “ (...) 2. Bajo el presente motivo se aborda la cuestión de fondo que el proceso plantea y que es la determinación de la existencia de un incremento en la base imponible y la deducibilidad de las pérdidas regularizadas mediante declaración complementaria por la entidad.

Este incremento deriva, según la Inspección, de la existencia en el balance de la entidad a 31 de diciembre del ejercicio 1993, que es al único ejercicio al que se contrae el recurso, de un pasivo ficticio reflejado en los saldos acreedores que presentaban las cuentas con las entidades Banco de Bilbao (cuenta bancaria nº 20.900-9) y Banco Hipotecario (cuenta bancaria 1016) que no se correspondían con los saldos reales que presentaban las citadas cuentas bancarias en las fechas mencionadas. En nada influye el hecho de que el sujeto pasivo mediante las declaraciones complementarias regularizare este incremento de patrimonio porque su existencia deriva no de las manifestaciones que realiza la entidad sino de la comprobación de los saldos reales que tienen las cuentas bancarias respecto del importe por el que figuran en la contabilidad del obligado tributario. Este pasivo ficticio en el ejercicio 1993 asciende a la cuantía de 149.711.817 ptas., no admitiendo la minoración de esta renta no declarada, en el importe de la depreciación sufrida por las existencias de la entidad, que es la alegación que efectúa el sujeto pasivo, en una cifra exactamente igual a aquélla.

Admitido por el sujeto pasivo el incremento en la base imponible derivado de la regularización del pasivo ficticio que reflejaba la contabilidad de la sociedad, solamente debe plantearse la admisibilidad como deducible de las pérdidas contabilizadas por la depreciación de las existencias cuya deducción reclama el obligado tributario en la cuantía de 149.711.817 ptas.

El artículo 76 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece "(...) 2. Las existencias se reflejarán en el activo del balance en función de su precio de adquisición o de su coste de producción, sin perjuicio de los ajustes de valor que se deriven de la aplicación del artículo 80 de este Reglamento. 3. En los casos en que al cierre del ejercicio el valor de mercado de determinadas existencias resultase inferior, por

deterioro, envilecimiento o baja en su cotización en el mercado, al coste medio o precio de adquisición, podrá dotarse una provisión por depreciación de existencias que figurará en el balance con carácter compensador". Por su parte el artículo 119 de la misma norma señala que "se entenderán como pérdidas sufridas en valores de explotación las disminuciones de valor, no previstas en los artículos anteriores, experimentadas por elementos del patrimonio de la Empresa distintos de los de inmovilizado y la cartera de valores que tengan por causa siniestros u otras circunstancias no derivadas de su normal utilización en el desarrollo de la actividad".

Cuando la entidad contabiliza como menor valor de existencias su pérdida de valor considerando que tiene carácter irreversible, lo lleva a cabo en base a una certificación extendida por una sociedad tasadora el 9 de diciembre de 1996 que textualmente señala "Y resultado del Informe-Valoración realizado por los técnicos cualificados el pasado día 12 de diciembre de 1993, según disposiciones que exige la Ley de Mercado Hipotecario, con la finalidad de asesoramiento para determinar el valor de venta". La fijación de este valor en los términos que refleja el citado documento se corresponde no con una pérdida de naturaleza irreversible en cuanto que no se identifica o señala el acontecimiento que lo origina sino con una disminución del valor derivado de las circunstancias que presenta el mercado inmobiliario; así, este certificado justifica la valoración en base al "método comparativo", es decir, por la existencia de una minusvaloración de los inmuebles que presentan características similares a los que originan la tasación.

Este hecho resulta acreditado mediante el examen de la diligencia de 30 de junio de 1999 donde la Inspección efectúa una comparación entre el valor de tasación otorgado a los inmuebles y su precio de venta, teniendo en cuenta que la fecha en que se produce el contrato de enajenación de los pisos tiene lugar, en algunos casos, en febrero de 1994, es decir, tres meses después de que la entidad tasadora haya realizado su valoración; pues bien, de tal comparación resulta que los inmuebles se vendieron por un precio superior al reflejado en el certificado de tasación. Por tanto, de la valoración reflejada en este certificado no se derivaba una pérdida irreversible sino, en todo caso, una depreciación de los inmuebles de carácter reversible.

En todo caso, la valoración que recoge el certificado de tasación se refiere, exclusivamente, a diciembre de 1993, es decir, el valor que tenían los inmuebles en esta fecha.

#### **4. Provisión por depreciación de valores mobiliarios**

**Sentencia de 17 de Febrero de 2011, Recurso de Casación núm. 3990/2006. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1993. Improcedencia de la dotación por**

**depreciación de valores mobiliarios de una sociedad participada, sometida al régimen de transparencia .De lo contrario se produce una doble deducción: la deducción de las pérdidas sufridas por la sociedad transparente a través de la dotación a la provisión por depreciación de los valores de la cartera del socio y una menor tributación del socio a través de la compensación de la base imponible negativa de la sociedad transparente con las futuras bases imponibles positivas que finalmente se imputan a los socios de las entidades en régimen de transparencia.**

**FD Quinto** “Finalmente, en el último motivo, se enfrenta la parte a la cuestión de fondo, en la que considera que se infringen las normas que -según ella- permiten en el impuesto sobre sociedades deducir la dotación por depreciación de valores mobiliarios de una sociedad participada, aunque ésta esté sometida al régimen de transparencia fiscal, afirmando que la solución avalada por la sentencia de instancia vulnera el principio de igualdad (artículo 14 de la Constitución) y el de capacidad económica ( artículo 31 de la propia Constitución).

Nuestra jurisprudencia, que haremos visible a través de sentencias de 18 de junio de 2009 y de 17 de noviembre de 2010 , se manifiesta en contra de la tesis de la sociedad recurrente y de ella resulta implícita la idea de que este criterio no contradice en nada a los principios constitucionales invocados.

En la segunda de ellas, con rememoración de la de 10 de febrero de 2010, se afirmaba la vital importancia para resolver la cuestión del artículo 19-2, apartado segundo, de la Ley reguladora del Impuesto de sociedades conforme al texto dado por la Disposición Adicional 5ª seis de la Ley 18/91 , que establece que "las bases imponibles negativas no serán objeto de imputación, pudiéndose compensar con bases imponibles positivas obtenidas por la sociedad en los cinco ejercicios siguientes".

Allí decíamos que:

"Es evidente, y no debería ofrecer duda alguna, que en dicho texto, (en la prohibición de imputación que en él se regula) se encuentra comprendido no sólo lo que en él explícitamente se dice sino todo lo que es presupuesto de las bases negativas y lo que es consecuencia inexorable de esas bases negativas.

Desde este planteamiento procede denegar la provisión por depreciación de valores mobiliarios que la recurrente pretende pues tal pérdida de valor, según la perspectiva que se adopte, es un presupuesto o una consecuencia de las bases imponibles negativas.

La conclusión precedente ni es una aplicación analógica, ni una extensión del supuesto legal contemplado, sino una interpretación estricta de la norma pero que extrae todo lo que se encuentra ínsito en ella pese a que no se encuentre explicitado.

La tesis del recurrente es la de que estamos en presencia de una laguna legal, que ha de resolverse aplicando a las sociedades transparentes con bases negativas, precisamente por no ser transparentes, los criterios establecidos en el régimen general del Impuesto de Sociedades.

Procede rechazar la idea de que, a efectos de pérdidas, estas sociedades transparentes son <<semitransparentes>> (por no poder ser imputadas tales pérdidas a los socios) y que en este punto les resultan aplicables las normas generales del Impuesto de Sociedades. Entendemos que ello no es así porque tal planteamiento implica un doble régimen jurídico para las sociedades transparentes (el de las sociedades transparentes si las bases son positivas y el régimen general si las bases son negativas) porque nadie (y tampoco las sociedades transparentes) puede ser y no ser al mismo tiempo. El régimen de las sociedades transparentes es el que el legislador ha establecido específicamente para ellas.

No es dudoso conceptualmente que las pérdidas derivadas de las bases imponibles negativas sufridas por la sociedad transparente son cosa distinta de la pérdida de valor de las acciones de la transparente sufridas por la participante y derivadas de aquéllas pérdidas. Que ello es así lo demuestra el hecho de que el efecto negativo se produce en un caso en la sociedad transparente, y, en el otro, en la participante. Ahora bien, esa diferencia conceptual se atenua si se tiene en cuenta que, en el ejercicio, la pérdida de la transparente se transmite al socio si es una persona física, o la participante, si el socio es una persona jurídica. De este modo, aquélla diferencia inicial tiende a desaparecer pues los efectos son sufridos, en ambos casos, por el socio (en nuestro caso la entidad participante).

Por todo ello, y en cuanto uno y otro efecto (bases imponibles negativas y pérdida de valor de las acciones) tienen idéntico origen y se encuentran inescindiblemente unidos parece claro que la prohibición del legislador de que a los socios se imputen las bases negativas ha de comprender también la prohibición de la provisión discutida, pues dicha prohibición debe entenderse a todo lo que natural e inescindiblemente se deriva de ella, a fin de que el mandato legislativo surta los efectos queridos.

Resta por añadir que con lo expuesto no se vulnera lo establecido en el artículo 15.3 de la Ley 61/78, de 27 de diciembre , pues el artículo 19.2 excluye a las sociedades transparentes del régimen general, en este punto.

El precepto invocado, artículo 15.3 de la Ley 61/78 , no es aplicable a las sociedades transparentes por ser contrario al régimen previsto para ellas en el punto analizado, pues si se producen bases negativas la provisión de depreciación de valores mobiliarios pretendida queda excluida. Nada impide, por el contrario, tal provisión cuando las bases son positivas por la elemental consideración de que en esta hipótesis no opera la prohibición que consagra el ya citado artículo 19.2 de la Ley ."

Fijada esta conclusión jurisprudencial, en la sentencia de 17 de junio de 2009 , con cita de las de 19 de mayo de 2005 y de 7 de noviembre de 2008 , fijábamos los motivos de diferencia de supuestos regulados en razón del distinto régimen jurídico aplicable a casos como el presente y a su fundamento económico dirigido a evitar una doble deducción. Decíamos allí que:

"La recurrente alega que esta dotación está permitida en el régimen general, pero olvida que el régimen de transparencia constituye un régimen especial, que como tal está dotado de preferencia frente al régimen general en el Impuesto sobre Sociedades: así se desprende su propia configuración como régimen especial y así se establece además en el art. 33 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre Sociedades.

Por lo tanto, si nos encontramos con una disposición del régimen general del Impuesto de Sociedades, que resulta claramente incompatible con una prohibición expresa contenida en el régimen especial de transparencia fiscal del Impuesto sobre Sociedades, a la que tenemos que dar preferencia es a esta última prohibición, y no a la norma general del Impuesto sobre Sociedades. Y tanto da que la contravención de la prohibición expresa de la norma especial sobre transparencia fiscal se efectúa clara y abiertamente, imputando bases imponibles negativas a los socios de las entidades en régimen de transparencia, que se haga de manera sesgada, como ha ocurrido en este caso, dotando una provisión por la depreciación en los valores de la cartera constituida por las participaciones en la sociedad transparente, que se deriva precisamente de las pérdidas sufridas por esta última sociedad transparente y, por tanto, de la existencia de una base imponible negativa en esta última que no puede imputarse a los socios por expresa prohibición legal.

Es más, la realización de la provisión por depreciación de los valores de la cartera en los términos pretendidos por la parte recurrente conduce a una doble deducción; en efecto, nótese que por esta vía se produce, en definitiva, la deducción de las pérdidas sufridas por la sociedad transparente a través de la dotación a la provisión por depreciación de los valores de la cartera del socio, que deriva precisamente de las pérdidas sufridas por la sociedad transparente misma y se producirá en un futuro una menor tributación del socio a través de la compensación de la base imponible negativa de la sociedad transparente con las futuras bases imponibles positivas que pueda obtener dicha sociedad y que reducen por tanto las bases imponibles positivas totales que finalmente se imputan a los socios de las entidades en régimen de transparencia. Doble deducción que, precisamente, por no existir el mecanismo de la transparencia y de la imputación de bases imponibles a los socios en el régimen general del Impuesto de Sociedades, no puede llegar a producirse por la dotación a la provisión por depreciación de valores de cartera por parte del socio de una sociedad de régimen general, a diferencia de lo que ocurre en el régimen especial de la transparencia fiscal".

Es por eso que, en definitiva, podemos concluir que ninguno de los dos principios constitucionales invocados resultan lesionados por el régimen jurídico que se expresa en la jurisprudencia que hemos citado: el de igualdad, porque no es predicable de situaciones tan claramente diferenciadas como las que disciplinan a las sociedades transparentes y a las demás y, en cuanto al de capacidad económica, porque como se expresa en la última de las sentencias reseñadas, en realidad el criterio del recurrente conduciría a una doble deducción, supuesto en nada acorde con aquel principio.” **En el mismo sentido la Sentencia de 11 de junio de 2012, Recurso de Casación núm 6050/2009, FD Tercero, que cita las Sentencias de 18 de junio de 2009 (casación 3875/03 , FJ 3º), 17 de septiembre de 2009 (casación 5799/03 , FJ 3º), 30 de noviembre de 2009 (casación 4581/04 , FJ 4º), 10 de febrero de 2010 (casación 4277/04, FFJJ 5º y 6º), 19 de julio de 2010 (casación 3433/06 , FJ 8 º), 17 de noviembre de 2010 (casación 6530/05, FJ 4º) y 12 de marzo de 2012 (casación 6694/2003 , FJ 3º).Asimismo la Sentencia de 25 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 3981/2006,FDS Quinto y Sexto y las Sentencias de 17 de marzo de 2011 , Recurso de Casación núm. 1996/2006, FD Tercero , que cita la de 7 de octubre de 2010 , Recurso de Casación núm. 6395/2005 y la Sentencia de 19 de diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 410/2009 , FD Segundo. En el mismo sentido , la Sentencia de 12 de marzo de 2012, Recurso de Casación núm. 4536/2004, FD Tercero , que cita los Recursos de Casación 8401/03 y 4150/04, resueltos en sentido desestimatorio para la recurrente por las sentencias pronunciadas por esta Sala el 29 de octubre de 2009 y el 21 de enero de 2010 , respectivamente.**

**Sentencia de 31 de Marzo de 2011 , Recurso de Casación núm. 3785/2006. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995 . Provisión por depreciación de valores dotada y eliminada a consecuencia del beneficio obtenido en el año 1995.**

**FD Cuarto** “En la explicación del segundo motivo la entidad recurrente razona: "la cuestión en litigio se centra en la existencia o no de la obligación, en el año 1995, de integrar en la base imponible del ejercicio el importe de la provisión por depreciación de valores dotada en C.I P.. y eliminada a consecuencia del beneficio obtenido en el año 1995. La Administración justificó la eliminación de la provisión en los beneficios que ese año obtuvo la entidad y que hacían improcedente el mantenimiento de la provisión.

No es dudoso, dado el ejercicio a que la regularización se refiere, 1995, que no son aplicables, ni como criterio interpretativo, para resolver la cuestión controvertida en este motivo, las normas contenidas en la Ley 43/95, de 27 de noviembre , del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28/12/1995 ), por la elemental consideración de que son posteriores a los hechos que ahora son objeto de enjuiciamiento. De ello, sin embargo, no puede deducirse la incorrección de la regularización que ahora se analiza pues a tenor del artículo 16.1 de la Ley 61/78, de 27 de Diciembre , el cómputo acorde con los

valores contables se supedita a que estos reflejen la verdadera situación patrimonial de la sociedad. De este modo, cuando los valores contables no reflejan la verdadera situación patrimonial de la empresa "en todo momento" deberán ser modificados (regularizados). Esta modificación ha de efectuarse en cualquier momento en que se produzca la ruptura entre el "valor contable y la situación patrimonial de la empresa".

En el presente caso las manifestaciones del Consejo de Administración, ya desde el año 1991, deberían haber llevado a la rectificación objeto de regularización pues resulta patente, por propia manifestación del órgano gestor, que la valoración contable no reflejaba la verdadera situación patrimonial de la entidad participada. En todo caso, y a la vista de estas manifestaciones, es patente que la actora no actuó conforme al principio contable de prudencia que invoca al eliminar de manera definitiva la provisión. Contrariamente, los datos de que se disponía acerca de la perspectiva de beneficios hacían aconsejable, conforme a criterios elementales de prudencia, el mantenimiento de la provisión.

Cuestiona también la recurrente el método de cálculo seguido para la determinación de la regularización que se examina. Afirma, en primer término, que es dudosa la legalidad de los artículos 72 y siguientes del Reglamento, en cuanto se pretende fundar en ellos la desdotación que genera la regularización analizada. En segundo lugar, se sostiene que los valores contables de las acciones generadoras de la desdotación que provoca la regularización han sido erróneamente determinados, y, finalmente, se mantiene que de esos valores contables de las acciones cuya regularización se analiza se deben deducir las cantidades repartidas en concepto de beneficios durante el ejercicio.

Por lo que hace a la legalidad de lo regulado en los artículos 72 y siguientes del Reglamento en punto a la dotación controvertida nada más razonable que proceder a la eliminación de una pérdida cuando consta que, afortunadamente ésta, la pérdida, ya no se producirá. El mandato legal contenido en el artículo 16.1 de la Ley 61/1978 reguladora del Impuesto de Sociedades así permite inferirlo cuando establece: "Los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la Sociedad.". Entender las cosas de otra manera sería aceptar que las cuentas sociales pueden reflejar la situación patrimonial de la sociedad de modo inexacto. La argumentación que funda la ilegalidad de los preceptos citados en que la desdotación pretendida no es uno de los ingresos que la ley configura en su artículo 12 olvida que no estamos en presencia de un ingreso sino de un gasto, cuyo reflejo "provisional" en la contabilidad es necesario hacer desaparecer cuando es cierto que el gasto no tendrá lugar, como es el caso. Finalmente la falta de referencia del artículo 13, de modo explícito, a las provisiones se explica por el rótulo del precepto que se refiere a los gastos deducibles en los términos siguientes: "entre otros", lo que significa que pese a ser prolija la relación ésta no es exhaustiva (en todo caso esta no exhaustividad, en nuestra opinión, favorece a los sujetos pasivos).

Por lo que hace a los valores de realización contables y a la exactitud o error en que han sido fijados por la sentencia, es necesario poner de relieve que estos valores, en los términos en que han sido aceptados por los actos recurridos y la sentencia, vienen ya reflejados desde la vía administrativa. A su vez, parece que la cuantía de esos valores contables más que un problema de acierto o error en la valoración viene supeditada a determinados criterios que sobre esa valoración sostiene la recurrente. Se trata, en fin, de una cuestión de hecho, no susceptible de revisión en casación y que de todas maneras debió ser objeto de la prueba pertinente, que, en este punto, no se solicitó.

Por último, el cómputo en los valores contables de los dividendos repartidos, a efectos de fijar el alcance de la provisión, es una cuestión a la que no alude el artículo 72 del Reglamento para precisar el alcance de la regularización analizada en el motivo.

En consecuencia, no puede entenderse que la sentencia impugnada incurre en este punto en incongruencia, pues su argumentación implica un rechazo implícito de la tesis de la actora. En cualquier caso y en mérito a los razonamientos precedentes, procede el rechazo del motivo, pues ni las razones de fondo contra la regularización, ni las que pretenden su corrección pueden ser acogidas.”

**Sentencia de 6 de Abril de 2011 , Recurso de Casación núm. 103/2007 , Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996 a 1998. Provisión por depreciación de cartera. Valor teórico de la participación de la española en la holandesa atendiendo al tipo de cambio del florín.**

**FD Segundo** “ (...) .El recurso debe desestimarse por los razonamientos que se expondrán a continuación.

La Administración Tributaria para fijar la base imponible del Impuesto debe acudir al resultado contable determinado de acuerdo con las normas prevista en la legislación mercantil y contable, conforme a lo establecido en el artículo 10.3 de la NFIS 3/1996, de 26 de julio . Según estas normas, el resultado contable se determinará por el precio de adquisición, y cuando se prevea que las depreciaciones sean duraderas, se efectuarán las correcciones valorativas necesarias para atribuirles el valor inferior que los corresponda en la fecha de cierre del balance (art. 38 y 39 Código de Comercio, 195 Texto Refundido LSA , Norma 8ª Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre que aprueba PGC).

En los supuestos de participaciones en empresas del grupo, la corrección valorativa se realizará siempre atendiendo a la evolución de fondos propios de la sociedad participada, es decir, "de forma sistemática en el tiempo y, en todo caso, al cierre del ejercicio" (definición de Cuenta 293). Tratándose del variaciones por cambio de moneda extranjera "su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición el tipo de cambio vigente en la fecha en que los valores mobiliarios se

hubieren incorporado al patrimonio" (Norma 14<sup>a</sup>). Es decir, al cierre de cada ejercicio debe recalcularse la provisión para que deducida ésta del valor de adquisición que figure en contabilidad, el nuevo valor contable responda al teórico de la participación en ese momento.

De acuerdo con esta normativa, la regularización efectuada por la Inspección en el presente caso ha de reputarse correcta, pues si el saldo contable de la provisión era a 31 de diciembre de 1996 de 780.841.000 ptas. al haberse sobrevalorado inadecuadamente la depreciación sufrida, sin tener en cuenta que era menor al haberse apreciado el florín respecto de la peseta, la Inspección debía corregir ese resultado contable a los solos efectos de determinar la base imponible del impuesto, en virtud de la potestad que le atribuía el artículo 135 de NFIS .

Y ello es independiente de que la dotación se haya efectuado en el ejercicio 1995, ya prescrito, pues lo llevado a cabo no es una modificación del resultado contable ni de la base declarada en ese año, sino de corregir el resultado contable de los ejercicios 1996 y 1997, que es cuando se descubre el error, con las consecuencias fiscales que de ello derivan, de tal forma que la mayor cantidad deducida como gasto pasa a computar como ingreso en el ejercicio no prescrito en que se detecta, como acertadamente señala la sentencia recurrida, con cita del artículo 20 NFIS, y como tal ingreso le es aplicable la NFIS 12 .”

**Sentencia de 1 de Junio de 2011, Recurso de Casación núm. 855/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995 .Eliminación de la provisión por depreciación de valores de la cartera de la sociedad y la disminución del resultado contable del grupo. Motivación suficiente. FD Tercero .**

**Sentencia de 1 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 1514/2008. Impuesto sobre Sociedades , ejercicios 1992 y 1993. Provisión por depreciación de valores mobiliarios. Interpretación que ha de efectuarse de la frase "valor según libros de la Sociedad participada" que emplea el artículo 71. 2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982. El valor de realización de los valores mobiliarios es el resultante de los últimos balances cerrados. Doctrina de la Sala. FD Sexto.**

**Sentencia de 17 de Enero de 2012. Recurso de Casación núm. 2142/2010. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000. Provisión por depreciación de valores no cotizados y de sociedad extranjera. Reglas de valoración. En el caso de valores no cotizados en mercados secundarios y correspondientes a sociedades extranjeras para la deducibilidad de la provisión por depreciación y su dimensión ha de acudirse a los criterios de valoración internos con independencia de los criterios contables del país de la sociedad participada, homogeneizando valorativamente sus balances. Fondo de Comercio contabilizado en el que existían plusvalías tácitas .**

**FD Segundo** “ (...)En cualquier caso, cuestionada por la Inspección la pérdida de valor de las acciones de S. M., lo cierto es que en las actuaciones no se aportó prueba suficiente de que se hubiera producido una minoración en el valor real de las acciones adquiridas de la entidad holandesa entre el momento de la adquisición de las participaciones (27 de Noviembre de 2000 y el cierre del ejercicio (31-12-2001), que obedece al fondo de Comercio, pues los informes de auditoría presentados partían de la diferencia contable respecto de la forma de registro del fondo de comercio según la legislación holandesa, debiendo significarse asimismo el hecho de que la propia entidad no efectuase dotación alguna por el mismo concepto por las acciones que directamente ya poseía de San Miguel antes de la compra de ERP, lo que explica la conclusión de la Inspección de que el fondo de comercio contabilizado por ERP no era tal, sino el precio de adquisición.

Por otra parte, denegada por la Administración la deducibilidad de la dotación a la provisión por depreciación de las acciones de ERP porque en el fondo de comercio contabilizado estaban incluidas plusvalías tácitas, era la parte recurrente la que tenía que probar la circunstancia de que en el Fondo de Comercio contabilizado no existían plusvalías tácitas de S. M.”

**En idéntico sentido, Sentencias de 5 de diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 2864/2010 FDS Tercero a Sexto y 22 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 3558/2010, FDS Cuarto a Noveno.**

**Sentencia de 19 de Enero de 2012 .Recurso de Casación núm. 6121/2007. Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1997. Deducibilidad de la provisión por depreciación de participación en sociedad adquirida .Improcedencia de la dotación que se produjo en el mismo día de la adquisición de la sociedad pagando por sus acciones un precio superior al del valor de sus estados contables. Artº 12 de la Ley 43/1995 y Norma Octava de valoraciones del Plan General de Contabilidad. Doctrina de la Sala . Recurso de Casación núm. 501/2008, FDNoveno.**

**FD Sexto** “(...)Este Tribunal, como no puede ser de otro modo, se atiene a los hechos de los que parte la sentencia de instancia, sin que pueda aceptarse en sede casacional, como pretende la recurrente, el cuestionar los hechos, en concreto la coincidencia temporal de la adquisición de las acciones y la dotación de la provisión, cuando además

no emplea los cauces adecuados para posibilitar una nueva valoración fáctica en casación.

La esencia de la provisión, como se refleja en el título que encabeza el artº 12 de la Ley 43/1995 , "correcciones de valor: Pérdida de valor de los elementos patrimoniales", es la de, en el ejercicio correspondiente, cubrir pérdidas de carácter probable de las que no puede determinarse con exactitud su importe, esto es, se pretende ajustar el valor de los bienes cuando el valor probable de realización ha de ser inferior al contabilizado, y se prevé en el artº 187 de la LSA que las correcciones de valor destinadas a tener en cuenta la depreciación de los elementos del patrimonio que hayan tenido lugar a la fecha de cierre del balance. El presupuesto ineludible es la depreciación o pérdida de valor, la efectividad del quebranto probable.

Lo cual va a exigir un contraste de valores que en definitiva lleva a un resultado final; la norma fiscal no ofrece los métodos mediante los cuáles ha de determinarse dichos valores, resultando plenamente acertado el criterio de la Sala de instancia al acudir a su determinación a través de las normas contables, que en este caso se traduce en la comparación del precio de adquisición con el valor teórico contable corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes. (...)

La adquisición de las participaciones y la dotación de la provisión el mismo día, evidencia, desde luego, una artificial depreciación acelerada inverosímil, y si bien dicho hecho económico pudiera tener una significación contable, no puede derivar consecuencias fiscales como el diferimiento del impuesto. Lo cual nos lleva a acoger la tesis de la Sala de instancia, que tuvo sus antecedentes en la posición de la Inspección y del TEAC, en el sentido de que resulta evidente que la entidad recurrente pagó un sobreprecio que razonablemente se corresponde con plusvalías tácitas, sin necesidad de mayor concreción o identificación; lo que debió de conllevar la corrección del valor teórico contable, y que en definitiva nos conduce a considerar la inexistencia de depreciación o pérdida de valor a los efectos fiscales del artº 12.3 de la LIS.

La recurrente, que niega la existencia de plusvalías tácitas y afirma que la diferencia respondía a un fondo de comercio puro, pero lo cierto que esta alternativa no sólo está huérfana de dato objetivo que la avale, sino tan siquiera del respaldo contable que hubiera posibilitado su amortización .A mayor abundamiento hemos de recordar lo dicho en la sentencia de 15 de diciembre de 2011 , respecto de participaciones adquiridas durante el desarrollo del período computable: "Admitir la forma de operar por la recurrente supondría asumir pérdidas de la sociedad participada correspondientes a un periodo de tiempo en el que no estaba en posesión de las acciones de la misma, máxime cuando no se ha ofrecido justificación suficiente para acreditar un valor de realización distinto de las acciones en la fecha de su adquisición, por lo que resultaba improcedente la dotación “

**Asi en la citada sentencia de 15 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 501/2008, Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1994., se declara :**

FD Noveno (...)

“Pues bien, dadas las circunstancias concurrentes en el caso (fecha de la operación de compra, 28 de Diciembre de 1994; precio de compra, 2.649.869.535 ptas, valor teórico a 1 de Enero de 1994; pérdidas de Repsol France en 1994, 538.161.479 ptas, y valor teórico a 31 de Diciembre, 2.144.109.431 ptas), no cabe aceptar la infracción que se denuncia, pues el valor de realización a 31 de Diciembre de 1994, para ser coherente con los principios básicos contables, debía compararse con el valor de realización en la fecha de adquisición, no con el valor teórico de la sociedad a 1 de Enero de 1994, que fue el que se tuvo en cuenta como precio de adquisición .

No cabe obviar que la adquisición en este caso tuvo lugar el 28 de Diciembre de 1994, y que la entidad registró tres días más tarde una provisión por depreciación de cartera de 511.000.000 ptas, por las pérdidas de la entidad participada que se generaron en el ejercicio de 1994.

Admitir la forma de operar por la recurrente supondría asumir pérdidas de la sociedad participada correspondientes a un periodo de tiempo en el que no estaba en posesión de las acciones de la misma, máxime cuando no se ha ofrecido justificación suficiente para acreditar un valor de realización distinto de las acciones en la fecha de su adquisición, por lo que resultaba improcedente la dotación efectuada por dicha sociedad.”

**Sentencia de 19 de Enero de 2012 , Recurso de Casación núm. 3726/2009..Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998, Régimen de Declaración Consolidada. Dotación a la provisión de cartera**

**FD Séptimo** “ (...)3. En definitiva, la sentencia recurrida no ha considerado acreditada la pérdida del valor que ha sufrido la participación de la recurrente en esas dos sociedades al no haber justificado la misma que el valor teórico contable de esas participaciones al cierre del ejercicio sea inferior al valor teórico contable de las mismas al comienzo del mismo. De nuevo estamos ante una apreciación valorativa del Tribunal de instancia no revisable en casación salvo supuestos excepcionales de arbitrariedad que aquí ni siquiera se invocan, debiendo recordar que en el proceso de instancia no se practicó ninguna prueba pericial al respecto.”

**Sentencia de 16 de Febrero de 2012 , Recurso de Casación núm .5968/2008 Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. Provisión por depreciación de valores relativos a bonos y obligaciones de sectores no residentes y créditos cubiertos con garantía real .No cabe cuantificar la dotación gravable por depreciación de valores**

**de sectores residentes o con garantía real por encima de la variación neta del saldo de la provisión del ejercicio, pues ello conduciría a regularizar ejercicios anteriores conduciendo a una sobre imposición y a una vulneración de los principios de devengo y separación de ejercicios.**

**FD Tercero** “Entendemos que en la cuestión debatida debe de darse la razón a la entidad recurrente pues el criterio de cuantificar la dotación susceptible de regularización, por encima de la variación neta del saldo de la provisión conduce inevitablemente a regularizar en 1998 la provisión dotada en ejercicios anteriores, de tal forma que se sometió a tributación la totalidad de la provisión deducible acumulada en el saldo de la misma a 31 diciembre de ese año, conduciendo a una sobreimposición y a una vulneración de los principios de devengo y separación de ejercicios. Lo que no puede ocurrir es que un gasto se devengue repetidamente o que el ajuste extracontable positivo sea superior al movimiento del debe de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

La Circular 4/2004 del Banco de España, por la que se establecen las Normas de información financiera pública y reservada, así como los modelos de estados financieros para las Entidades de Crédito, y su Norma Quincuagésima, titulada "Cuenta de pérdidas y Ganancias, nos dice que: "Los ingresos y gastos se presentarán en la cuenta de pérdidas y ganancias individual, agrupados, según su naturaleza en las siguientes partidas: n) dotaciones a provisiones (neto): Comprende los importes dotados en el Ejercicio, netos de las recuperaciones de importes dotados en ejercicios, para provisiones..." , y aunque no vigente en el período impugnado, es un elemento interpretativo de primer orden para entender que la dotación a provisiones a efectos contables es una dotación "neta", correspondiente al Ejercicio y restadas en todo caso la recuperaciones de importes dotados en ejercicios anteriores.”

**Sentencia de 12 de Marzo de 2012 , Recurso de Casación núm. 3729/2009. Impuesto sobre Sociedades, , ejercicios 1997 a 2000. Provisión por depreciación de acciones. Carga de la prueba . Habiéndose acreditado por la inspección mediante prueba de presunciones la existencia de plusvalías tácitas, corresponderá a la recurrente acreditar lo contrario, es decir, la certeza y veracidad de los datos contabilizados. Diferencia de valor de participaciones sociales en un breve periodo de tiempo. FD Segundo.**

**Sentencia de 18 de Junio de 2012 , Recurso de Casación núm. 5226/2008. Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995. Dotación a la provisión por depreciación de valores por un importe superior al coste de adquisición de los valores: improcedencia. Reversión del exceso de dotación: aplicación del criterio LIFO.**

**FD Cuarto** “ (i) Debiendo revertir, pues, una parte de la provisión por depreciación de cartera en el ejercicio 1995, que había sido dotada en los ejercicios 1991 y 1992; (ii)

dándose la circunstancia de que en el primero de ellos Valeo Sistemas de Seguridad, S.A., estaba integrada en el grupo en consolidación, mientras que en el segundo fue excluida del mismo; (iii) siendo necesario determinar si la parte a revertir procedía de la dotación del ejercicio 1991, que no hubiera tenido incidencia alguna en la base imponible del grupo consolidado en 1995, o del ejercicio 1992, que sí influiría en la base imponible del grupo consolidado en 1995, habida cuenta de que en 1992 Valeo Sistemas de Seguridad, S.A., no era una de las sociedades integradas en el grupo en consolidación, con lo que la provisión dotada por Valeo España, S.A., en 1992, dentro del límite admitido por las normas fiscales, había sido deducida, al no ser eliminada en consolidación; (iv) y faltando una regla específica sobre el particular, la Sala de instancia ratifica el criterio « Last in first out » (LIFO) aplicado por la Inspección de los Tributos, proceder que no implica dejar la decisión al libre albedrío de la Administración tributaria sino optar por el comportamiento más razonable en el presente caso, porque ni siquiera toda la dotación a la provisión efectuada en 1992 resultaba fiscalmente admisible.

Las reflexiones que preceden nos conducen a rechazar también este quinto y último motivo de casación.”

**Sentencia de 21 de Junio de 2012 , Recurso de Casación núm. 1249/2009. Impuesto de Sociedades, ejercicios 1990, 1991, 1992, 1993 y 1994.. Es claro que en virtud del principio de independencia de ejercicios, la dotación a la provisión fiscalmente deducible es la que refleja única y exclusivamente la depreciación correspondiente al ejercicio correspondiente y no a otro distinto. No probada la venta de las acciones no procede la provisión. FD Quinto.**

**Sentencia de 22 de Junio de 2012 , Recurso de Casación núm. 1600/2009. Impuesto de Sociedades, ejercicio 1993. Aplicación del porcentaje de participación en el capital social a las pérdidas obtenidas por las sociedades participadas en el ejercicio anterior al de la dotación contable, que no pudieron ser provisionadas en dicho ejercicio. Principio de independencia de ejercicios. Saneamiento del activo.**

**FD Sexto “ (...)**En el caso de autos, la discrepancia entre las partes se centra en la deducibilidad de la dotación efectuada por la recurrente en 1993 a la provisión por depreciación de valores mobiliarios. De la documentación obrante en el expediente se desprende que la entidad dotó la provisión por depreciación de la cartera de valores aplicando su porcentaje de participación en el capital social en el ejercicio de 1993 a las pérdidas obtenidas por las sociedades participadas en el ejercicio anterior al de la dotación contable (1992). En definitiva, la cuestión se centra en el estudio de la posibilidad o no de aplicar las pérdidas sufridas en el ejercicio anterior que no pudieron ser provisionadas en dicho ejercicio 1992. A este respecto, es preciso tener en cuenta

que de acuerdo con el principio de independencia de ejercicios, enunciado con carácter general en el artículo 35.1 del Reglamento del IS y establecido para las dotaciones a las provisiones en el artículo 116.2 b), "no tendrán la consideración de dotaciones del ejercicio a provisiones, deducibles de los ingresos: ... b) las cantidades dotadas o que corresponda dotar en ejercicio distinto".

Por lo tanto, la Sala entiende, como la Sala de instancia, efectivamente, que las pérdidas originadas en el ejercicio 1992, al no ser provisionadas en dicho ejercicio, no pueden tenerse en cuenta en la dotación por depreciación de cartera imputable al ejercicio 1993, por lo que, conforme al artículo 72.3, del Reglamento, se ha de considerar como "saneamiento de activos" en lo que exceda de la depreciación sufrida en el ejercicio."

## **5. Otras provisiones por correcciones valorativas**

**Sentencia de 18 de Marzo de 2011 , Recurso de Casación núm. 5488/2006. Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1997 . Provisiones por el quebranto originado en operaciones de futuros en mercados no organizados. Norma quinta de la Circular 4/1991. Las referidas " pérdidas potenciales" no son reales y efectivas hasta el momento de la liquidación de la operación y, en consecuencia, entran de lleno en la prohibición del artículo 13.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades de la Ley 43/1995.**

**FD Undécimo** “.- Entre los instrumentos financieros que regula la Ley 24/1988, de 28 de julio , del Mercado de Valores , figuran los denominados instrumentos derivados, que son contratos basados en un soporte denominado subyacente, que puede ser financiero, como ocurre con las opciones y futuros sobre divisas, valores o intereses, o que se negocian en un mercado financiero, aunque el subyacente no lo sea (opciones y futuros sobre mercaderías).

En efecto, el artículo 2 de la Ley concreta la inclusión entre los instrumentos financieros, de los siguientes:

"b) Los contratos financieros a plazo, los contratos financieros de opción y los contratos de permuta financiera, siempre que sus objetos sean valores negociables, índices, divisas, tipos de interés, o cualquier otro tipo de subyacente de naturaleza financiera, con independencia de la forma en que se liquiden y aunque no sean objeto de negociación en un mercado secundario, oficial o no.

c) Los contratos u operaciones sobre instrumentos no contemplados en las letras anteriores, siempre que sean susceptibles de ser negociados en un mercado secundario, oficial o no, y aunque su subyacente sea no financiero, comprendiendo, a tal efecto, entre otros, las mercancías, las materias primas y cualquier otro bien fungible".

Sin perjuicio de la existencia de un componente especulativo y de que algunas modalidades de este tipo de contratos se limiten a ser una variedad de un contrato de apuesta, los instrumentos a los que nos referimos sirven para cubrir riesgos empresariales y así por ejemplo las opciones sobre divisas palian los riesgos de tipo de cambio en el comercio internacional; igualmente las opciones sobre acciones y warrants facilitan políticas de compra de empresas.

En el presente caso, al regularizarse el ejercicio 1997, mientras la Inspección entendió que las provisiones por el quebranto originado en operaciones de futuros en mercados no organizados solo deben computarse en el momento de la liquidación de la operación, la entidad hoy recurrente sostuvo que en el momento de la fecha del cierre de ejercicio y devengo del Impuesto existe ya un hecho producido, indudable y cierto, cual es la diferencia entre el valor de mercado del elemento patrimonial objeto del contrato (el subyacente) y el precio acordado en contrato para su ejercicio, diferencia que justifica, en aplicación de los principios de devengo y correlación de ingresos y gastos, la dotación de la oportuna provisión, conforme establece la normativa contable del Banco de España, no tratándose de la provisión para la cobertura de un hecho probable, sino ante la dotación para un pago debidamente justificado, cuya cuantía no está definitivamente establecida y derivado de un hecho cierto e innegable al cierre del ejercicio, que además trae causa de una obligación contractual cuya posición puede ser liquidada en cualquier momento por las partes.

También en esta ocasión la resolución del TEAC confirmó el criterio de la Inspección y lo mismo hizo la sentencia respecto de aquella.

Por ello, en el Décimo y último motivo se alega infracción por la sentencia del artículo 10.3 de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades, así como de las Normas Quinta y Duodécima de la Circular 4/1991, del Banco de España, y, subsidiariamente, infracción del artículo 13.2 de la Ley 43/1995 .

Tras señalar que el artículo 10.3 de la Ley 43/95 establece que "en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en dicha Ley, el resultado contable determinado 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", se argumenta que "el tratamiento contable de las operaciones de futuro se encuentra regulado en la Norma Quinta -sobre resultados de periodificación- de la Circular 4/1991, del Banco de España, dentro de la sección primera -Principios generales-, habiéndose ajustado esta entidad a lo en ella dispuesto", pues constituyó las provisiones necesarias al final del ejercicio para cubrir la diferencia entre el valor de mercado del elemento patrimonial objeto del contrato (el subyacente) y el precio acordado en contrato para su ejercicio, llevándolas a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Sin embargo, el motivo no puede ser aceptado, pues el artículo 13.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades , desarrollando una de las correcciones al resultado contable que prevé el artículo 10.3 de la misma, establece: " 1.- No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables", y lo cierto es que la Circular 4/91 se limita a referirse a pérdidas potenciales que solamente serán efectivas, en su caso, en el momento de la liquidación del contrato, debiéndose volver a recordar que en la tramitación de lo que después fue Ley 43/1995 triunfó el criterio de la certeza que recoge el referido precepto legal frente al de la probabilidad.

En efecto, la norma quinta de la Circular 4/1991 distingue entre operaciones de cobertura y especulativas y dentro de éstas, entre las negociadas en mercados organizados y las contratadas fuera de ellos. Y respecto de éstas últimas la Norma Quinta.11 señala: "...los quebrantos o beneficios que resulten de las operaciones de futuro sobre valores, tipo de interés y mercaderías se contabilizarán según las reglas siguientes (...) b) los resultados de las operaciones realizadas fuera de dichos mercados se contabilizarán en el momento de la liquidación de aquéllas, sin perjuicio de las provisiones que en su caso deban constituirse de acuerdo con la norma duodécima", debiéndose señalar que ésta última establece: "La entidades realizarán, al menos a fin de cada mes, cierres teóricos de sus posiciones que no sean de cobertura en operaciones de futuro sobre valores y tipos de interés contratados fuera de los mercados organizados y efectuarán con cargo a pérdidas y ganancias, provisiones necesarias cuando de tales cierres resulten pérdidas potenciales netas para cada clase de riesgo..."

Lo anterior pone de relieve que las referidas " pérdidas potenciales" no son reales y efectivas hasta el momento de la liquidación de la operación y, en consecuencia, entran de lleno en la prohibición del artículo 13.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades .

Naturalmente, en ningún caso puede considerarse que estemos ante provisiones de riesgo de crédito que pudieran ser deducibles al amparo del artículo 7 del Reglamento del Impuesto de Sociedades , aprobado Real Decreto 514/1997, de 14 de abril, pues la Circular 4/1991 prevé aquellas de forma separada en la Norma Undécima.

Tampoco sería admisible sostener que la provisión contable pueda responder a la naturaleza de provisión para la cobertura de depreciación de valores, pues, tal como antes señalamos, nos encontramos antes contratos, aún cuando aquellos puedan servir de subyacente, debiéndose precisar que la Circular 4/1991 diferencia entre la cobertura de riesgos (Norma duodécima), que incluye la provisión de opciones y futuros, y la depreciación de valores (Normas vigésimo séptima y vigésimo octava).

Por último, no resulta de aplicación el artículo 13.2 de la Ley del Impuesto de Sociedades , que se refiere a hechos ya acaecidos, lo que no ocurre en el presente caso, en el que no se ha producido liquidación de la operación.

Por lo expuesto, el motivo no prospera”.

**Sentencia de 13 de Octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 1583/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1992, 1993 y 1994. Provisión por depreciación del inmovilizado material. De la documentación que obra en el expediente administrativo, es evidente que el solar de la recurrente no sufrió envilecimiento alguno, en el sentido mencionado anteriormente de pérdida irreversible o definitiva, lo que podría justificar la deducibilidad de la depreciación alegada. Por el contrario, el solar en cuestión vio disminuido su valor como consecuencia de simples alteraciones en el mercado inmobiliario que le obligaron a dotar la correspondiente provisión, provisión admisible contablemente, no así fiscalmente por las razones anteriores. FD Cuarto**

**Sentencia de 17 de Octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 2356/2009 , Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Régimen de Declaración Consolidada. Dedución de pérdidas de establecimiento permanente en Portugal. El CDI España-Portugal no autoriza a tomar en consideración las pérdidas de establecimiento permanente en Portugal y en el ejercicio 1996 la LIS no contemplaba la eventualidad de que la matriz pueda deducirse las pérdidas de un establecimiento permanente en el extranjero, lo que hace procedente la regularización. Tampoco puede entenderse infringido el art. 49 TFUE, pues no ha supuesto obstáculo a la libertad de establecimiento, pues la recurrente no justificó el tratamiento de las pérdidas de su establecimiento en Portugal acreditando su destino, aplicación o tratamiento. La prueba del tratamiento fiscal dado a las pérdidas del establecimiento permanente en Portugal, tanto en la tributación por cada ejercicio fiscal como en su venta, se revelaba como una cuestión esencial para llevar a cabo el test de compatibilidad fijado por el Tribunal de Justicia, puesto que constituye uno de los motivos que justificarían la no admisión de la deducibilidad o compensación sin que se traduzca en vulneración del derecho comunitario. FDS Cuarto a Sexto**

**Sentencia de 17 de Octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 2356/2009 , Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Régimen de Declaración Consolidada. Dedución por dotaciones por depreciación de inmuebles de uso propio.. La Administración tributaria no se encuentra vinculada a la decisión o criterios de la Dirección General de Seguros, en cuanto a la aceptación de periciales sobre los bienes inmuebles teniendo las mismas diferentes finalidades. No se acreditó la depreciación de los inmuebles. FDS Segundo y Tercero. En el mismo sentido ,**

**Sentencia dictada de 10 de octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 1256/2009 , FDS Segundo y Tercero.**

**Sentencia de 10 de Noviembre de 2011, Recurso de Casación núm. 3655/2007. Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1995, 1996, 1997 y 1998. Dotación efectuada en el ejercicio 1998 por Caja de Ahorros de G. a la correspondiente obra benéfico-social. En la determinación de la base imponible del IS de las Cajas de Ahorro resultan fiscalmente deducibles las cantidades que las mismas destinen de sus resultados a la financiación de obras benéfico-sociales. Posibilidad de acumulación de excedentes y límites. Es el remanente de ejercicios anteriores el que, acumulado, no puede exceder del 50% de la dotación efectuada por Caja de Ahorros de Galicia en el ejercicio 1998,**

**FD Tercero** “Para resolver la única cuestión planteada en el presente recurso de casación es preciso recurrir a lo previsto en el art. 22 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre , del Impuesto sobre Sociedades (LIS ), y al art. 11 de la Orden del Ministerio de Economía, de 19 de junio de 1979 , Orden que surgió ante la diversidad de normas que regulaban las obras benéfico-sociales encomendadas a las Cajas de Ahorro, lo que planteaba, en su aplicación, cuestiones interpretativas que dificultaban la realización de las mismas, de ahí que se considerara conveniente compendiarlas y establecer otras que aclararan todo lo referente a esta materia.

El primero de los referidos preceptos, que lleva por título « Obra benéfico-social de las Cajas de Ahorro », dispone, en los tres apartados que lo componen, que: « 1. Serán deducibles fiscalmente las cantidades que las Cajas de Ahorro destinen de sus resultados a la financiación de obras benéfico-sociales, de conformidad con las normas por las que se rigen.

2. Las cantidades asignadas a la obra benéfico-social de las Cajas de Ahorro deberán aplicarse, al menos, en un 50 por 100, en el mismo ejercicio al que corresponda la asignación, o en el inmediato siguiente, a la realización de las inversiones afectas, o a sufragar gastos de sostenimiento de las instituciones o establecimientos acogidas a la misma.

3. No se integrarán en la base imponible:

a) Los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social, aun cuando excedieran de las asignaciones efectuadas, sin perjuicio de que tengan la consideración de aplicación de futuras asignaciones.

b) Las rentas derivadas de la transmisión de inversiones afectas a la obra benéfico-social  
».

Y el art. 11 de la Orden ministerial citada, señala que « [l]as Cajas de Ahorros, independientemente de lo dispuesto en el artículo 1.º de esta Orden, podrán acumular parte de los excedentes de varios ejercicios en el caso de que los obtenidos en cada uno no les permita la completa realización de los fines previstos, sin que dicha acumulación pueda superar, en cada ejercicio, el 50 por 100 de lo destinado en él a obra benéfico-social, salvo autorización expresa de este Ministerio a propuesta del Banco de España ».

Por su parte, el art. 1 a que se refiere el precepto transcrito indica que « [l]a totalidad de los excedentes líquidos, deducidas las reservas, que las Cajas de Ahorros han de destinar a la realización de las obras benéfico-sociales se invertirán en obras propias o en colaboración, que se orienten a la sanidad pública, la investigación, enseñanza y cultura o a servicios de asistencia social cuyos beneficios se extiendan especialmente al ámbito de actuación de la Caja ».

De acuerdo con lo anterior, en la determinación de la base imponible del IS de las Cajas de Ahorro resultan fiscalmente deducibles las cantidades que las mismas destinen de sus resultados a la financiación de obras benéfico-sociales. Ahora bien, para disfrutar de tal beneficio fiscal han de cumplirse las condiciones fijadas en los preceptos reproducidos, de donde claramente se desprende lo siguiente:

- a) Que se ha de invertir en obras propias o de colaboración con otras personas, físicas o jurídicas, siempre que tales obras afecten a la sanidad pública, la investigación, la enseñanza, la cultura o a los servicios de asistencia social cuyos beneficios se extiendan especialmente al ámbito de actuación de la entidad.
- b) Que es deducible la totalidad de lo destinado a la obra benéfico-social, de manera que la totalidad de los excedentes líquidos, excluidas las reservas, son fiscalmente deducibles.
- c) Que las cantidades destinadas a la obra benéfico-social habrán de aplicarse, como mínimo, en un 50%, en el mismo ejercicio al que corresponda la asignación, o en el inmediato siguiente, a la realización de las inversiones afectas a la obra o a sufragar gastos de sostenimiento de las instituciones o establecimientos acogidas a la misma.
- d) Y, que, cuando las dotaciones efectuadas en un ejercicio a la obra benéfico-social no sean suficientes para el completo cumplimiento de los fines previstos, se podrán acumular parte de los excedentes de varios ejercicios, sin que dicha acumulación pueda superar, en cada ejercicio, el 50% de lo destinado en él a la obra benéfico-social, salvo autorización expresa.

El cumplimiento e interpretación de este último requisito es, precisamente, el que suscita la presente casación.

Así, consta en el expediente administrativo que en el ejercicio 1998, Caja de Ahorros de Galicia dotó 5.460.226.859 ptas. a la obra benéfico-social, ascendiendo, en dicho año, el remanente procedente de otros ejercicios a 4.484.429.760 ptas.

Para la recurrente, «el límite máximo del 50 por ciento» impuesto por el art. 11 de la Orden ministerial de 19 de junio de 1979 «se refiere realmente al importe de las cantidades que en cada ejercicio se destinen a la acumulación o remanente» (pág. 5). Sin embargo, de acuerdo con el precepto mencionado, es el remanente de ejercicios anteriores el que, acumulado, no puede exceder del 50% de la dotación efectuada por Caja de Ahorros de Galicia en el ejercicio 1998, es decir, no puede superar la cantidad de 2.730.113.430 ptas. (5.460.226.859 ptas. \* 50%).

Por tanto, la diferencia entre el remanente no aplicado de ejercicios anteriores (4.484.429.760 ptas.) y el 50% de la dotación realizada en 1998 (2.730.113.430 ptas.), es decir, 1.754.316.330 ptas., no puede considerarse fiscalmente deducible en dicho ejercicio, por exceder de la limitación impuesta por el art. 11 de la Orden ministerial de 19 de junio de 1979, debiendo considerarse correcto el incremento de la base imponible del IS propuesto por la Administración tributaria.

A tenor de lo anterior, el motivo de casación debe ser desestimado y confirmado el pronunciamiento de la Sentencia de instancia.

**Sentencia de 19 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 3769/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996 y 1997. Provisiones dotadas en relación con inmuebles cedidos en arrendamiento financiero, una vez recuperados. Cuando el valor de tasación de los inmuebles recuperados superase el de contabilización de los mismos la única provisión admisible era la del segundo párrafo del apartado 5 de la norma undécima de la Circular 4/1991 del Banco de España.**

**FD Tercero** “ (...) Haciendo caso omiso de lo que estaba previsto, *ratione temporis*, contabilizó el inmueble recuperado por su valor en libros más el importe total de las cuotas impagadas. No dejó, en consecuencia, cantidad alguna como activo dudoso, por lo que la única provisión que podía dotar y sólo transitoriamente era la prevista en la norma undécima, número 5, de la Circular 4/1991. Como relata el fundamento cuarto de la sentencia recurrida: «La recuperación del bien se produce el 30 de noviembre de 1995 y se contabiliza el 28 de diciembre de 1995, con los siguientes valores: "Inmuebles recuperados 494.212.685 pesetas". Al mismo tiempo dota un fondo especial en la cuenta 21034001 por "Provisiones Inmuebles recuperados" por importe de 51.939.450 pesetas». Una vez conocido el valor de tasación [«El inmueble es valorado según el certificado emitido por la sociedad de tasación V.r, S.A., el 12 de enero de 1996, en 1.265.643.500 pesetas» (FJ 4º de la sentencia impugnada)] y siendo éste superior al

contabilizado debió liberar la que dotó en 1995 por importe de 51.939.450 pesetas, dejando el bien contabilizado como inmovilizado por su valor de recuperación, sin quedar afecto al mismo provisión alguna, pero tampoco hizo este ajuste.

Lo que el Banco de España exige a «Ar.» se enmarca en las normas vigentes cuando principió su inspección, el 25 de septiembre de 1996 [después de que la Circular 4/1991 fuera modificada por la Circular 2/1996], y guarda relación con la cobertura de las cuotas impagadas, pero todas las dotaciones efectuadas por esa entidad en cumplimiento de lo que le demandó la inspección del Banco de España han de entenderse hechas con posterioridad al momento en que correspondía, por lo que se consideraban como saneamientos del activo y no eran deducibles en el impuesto sobre sociedades [artículo tercero.2.f) de la Orden de 13 de julio de 1992 .

Los términos que emplea el acta de la inspección del Banco de España son elocuentes para saber a qué obligó: «De este modo, la deuda pendiente a la fecha de adjudicación y la provisión necesaria para la cobertura de este inmueble era [...]». Obviamente se hicieron con posterioridad al ejercicio que les correspondía las dotaciones a la provisión realizadas en 1996 y 1997 (aunque este último no haya sido admitido a trámite en casación), pero también la efectuada en 1995 por el antedicho importe, porque «A..» debió liberar la que había dotado nada más conocer el valor de tasación del inmueble, conforme al certificado emitido por la sociedad de tasación V., S.A., el 12 de enero de 1996 [antes de que la Circular 4/1991 . fuera modificada por la Circular 2/1996], pues había activado todas las deudas pendientes cuando recuperó el inmueble. No habiéndolo hecho así, no cabe entender que la provisión que dotó en 1995 era para la cobertura de impagados, y si finalmente se le dio tal destino por la inspección del Banco de España sólo puede reconocérsele desde el 30 de septiembre 1996, momento en el que determinó cuál era el ajuste necesario.”

**Sentencia de 22 de Junio de 2012 , Recurso de Casación núm. 1600/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1993. Provisión indemnización personal finalización obra. En realidad, la dotación a este fondo por la empresa debe ser calificado no como una dotación que genere la deducción de las sumas dotadas, sino una mera previsión o estimación, conforme a lo previsto en los artículos 84 y 84 del Reglamento de Sociedades de 1982 , toda vez que, de una parte, no hay claridad y certeza en cuanto a los destinatarios de tales indemnizaciones y a sus importes, desnaturalizando con ello la esencia misma de las provisiones, en tanto que el abono de las indemnizaciones depende de hechos futuros e inciertos hasta tanto no se produzca el hecho del que resulta la procedencia de la indemnización, que bien podría no acaecer en caso de abandono, despido o conversión del contrato en definitivo, por citar sólo algunos ejemplos. FD Noveno .**

## 6. Provisión para riesgos y gastos

**Sentencia de 15 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 804/2009 . Impuesto sobre Sociedades. Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1997. Dotaciones a la provisión para la cobertura de riesgos de opciones de futuros financieros . No deducibles: artículo 13.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades**

**FD Quinto**” También existe doctrina de esta Sala, contraria a la tesis de la entidad recurrente, en cuanto al segundo motivo, referido al a las dotaciones a la provisión para la cobertura de riesgos de opciones de futuros financieros.

En efecto, en la Sentencia de 18 de marzo de 2011 (recurso de casación número 5488/2006 ), se dijo (Fundamento de Derecho Décimo Primero):

"..... el artículo 13.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades , desarrollando una de las correcciones al resultado contable que prevé el artículo 10.3 de la misma, establece: "1.- No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables",y lo cierto es que la Circular 4/91 se limita a referirse a pérdidas potenciales que solamente serán efectivas, en su caso, en el momento de la liquidación del contrato, debiéndose volver a recordar que en la tramitación de lo que después fue Ley 43/1995 triunfó el criterio de la certeza que recoge el referido precepto legal frente al de la probabilidad.

En efecto, la norma quinta de la Circular 4/1991 distingue entre operaciones de cobertura y especulativas y dentro de éstas, entre las negociadas en mercados organizados y las contratadas fuera de ellos. Y respecto de éstas últimas la Norma Quinta.<sup>11</sup> señala: "...los quebrantos o beneficios que resulten de las operaciones de futuro sobre valores, tipo de interés y mercaderías se contabilizarán según las reglas siguientes (...) b) los resultados de las operaciones realizadas fuera de dichos mercados se contabilizarán en el momento de la liquidación de aquéllas, sin perjuicio de las provisiones que en su caso deban constituirse de acuerdo con la norma duodécima", debiéndose señalar que ésta última establece: "La entidades realizarán, al menos a fin de cada mes, cierres teóricos de sus posiciones que no sean de cobertura en operaciones de futuro sobre valores y tipos de interés contratados fuera de los mercados organizados y efectuarán con cargo a pérdidas y ganancias, provisiones necesarias cuando de tales cierres resulten pérdidas potenciales netas para cada clase de riesgo..."

Lo anterior pone de relieve que las referidas "pérdidas potenciales" no son reales y efectivas hasta el momento de la liquidación de la operación y, en consecuencia, entran de lleno en la prohibición del artículo 13.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades .

Naturalmente, en ningún caso puede considerarse que estemos ante provisiones de riesgo de crédito que pudieran ser deducibles al amparo del artículo 7 del Reglamento del Impuesto de Sociedades , aprobado Real Decreto 514/1997, de 14 de abril, pues la Circular 4/1991 prevé aquellas de forma separada en la Norma Undécima.

Tampoco sería admisible sostener que la provisión contable pueda responder a la naturaleza de provisión para la cobertura de depreciación de valores, pues, tal como

antes señalamos, nos encontramos antes contratos, aun cuando aquellos puedan servir de subyacente, debiéndose precisar que la Circular 4/1991 diferencia entre la cobertura de riesgos (Norma duodécima), que incluye la provisión de opciones y futuros, y la depreciación de valores (Normas vigésimo séptima y vigésimo octava).

Por último, no resulta de aplicación el artículo 13.2 de la Ley del Impuesto de Sociedades , que se refiere a hechos ya acaecidos, lo que no ocurre en el presente caso, en el que no se ha producido liquidación de la operación."

Y en Sentencia de la misma fecha, pero referida al recurso de casación número 2152/06 ), de forma más sencilla y contundente, se ha dicho: " Desde esta perspectiva, es patente, aunque el recurrente sostenga lo contrario, que tales contratos de futuro están en la órbita del artículo 13.1 de la LIS al ser "riesgos previsibles, pérdidas eventuales y gastos probables", y no se hayan afectados por el artículo 13.2 de la LIS , pues no son "pagos pendientes", puesto que la obligación que los genera no es líquida ni exigible."

De esta forma, nuevamente el principio de unidad de doctrina impone que el motivo no prospere."

**Sentencia de 25 de Octubre de 2012 , Recurso de Casación núm. 595/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992 .Dotación a la provisión de riesgos y gastos : la tesis de la recurrente de que debido a la vulneración de los pactos limitativos de la libre transmisión de las acciones ha incurrido en responsabilidad no tiene fundamento, ya que la responsabilidad no es cierta al no haber contraído la empresa la obligación de satisfacer cantidad alguna, siendo a lo sumo una mera expectativa de incurrir en unos desembolsos, cuya cuantía no sólo no está definitivamente establecida, sino que tampoco lo está el momento en que se habrán de hacer efectivos .**

**FD Cuarto” 1.** El segundo motivo de casación formulado por la recurrente G.T. S.A. se refiere a la deducibilidad fiscal de la **dotación a la provisión de riesgos y gastos** en el ejercicio 1992 relacionada con una venta de acciones de G.P. S.A. por adolecer la venta de una causa de nulidad al haber sido transgredido el pacto de sindicación por el que las acciones no podían transmitirse libremente. La dotación se anotó contablemente no sobre la base de una probabilidad sino sobre la certeza de la nulidad de la venta.

Dice el artículo 116.1 del RIS que se incluirán como dotaciones del ejercicio a provisiones (y por tanto se considerarán gastos deducibles) la **"Provisión para responsabilidades"** regulada en el artículo 84 del propio Reglamento. Y el artículo 84 del RIS, bajo el epígrafe "Provisiones para responsabilidades", establece que "1. En los casos en que la Entidad haya contraído o incurrido en responsabilidades, objeto de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados, pero cuya cuantía no esté definitivamente establecida, se podrá dotar una **provisión para responsabilidades** por el importe estimado de las mismas. 2. Dicha provisión tendrá el carácter de pasivo exigible y deberá lucir separadamente en balance, con una denominación suficientemente ilustrativa de la responsabilidad que la origina. 3. Lo dispuesto en el presente artículo no será de aplicación a las instituciones de

previsión social del personal, que se registrarán por lo que se establece en el artículo 107 de este Reglamento".

Como hemos dicho en la sentencia de 19 de octubre de 2011 (casación 4478/2007), para interpretar el precepto, se ha de tener en cuenta que el artículo 83.1 citado Reglamento del Impuesto, dispone que:

"No podrán registrarse como deudas las derivadas de responsabilidades contraídas por la Empresa cuya cuantía no esté determinada al cierre del ejercicio, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente".

Como se desprende de lo regulado en este precepto, con carácter general, las "responsabilidades" contraídas por la sociedad no tienen la consideración de "deudas" cuando su cuantía, al cierre del correspondiente ejercicio, esté indeterminada.

En el precepto del artículo 84.1 del RIS, las "responsabilidades" que pueden ser dotadas tienen un sustento jurídico que hace presumir la realidad del compromiso contraído por la sociedad, pues contempla la existencia de "litigios en curso" y de "indemnizaciones o pagos", ya reconocidos y exigibles, pero "pendientes" y plenamente "justificados".

Tal como se ha indicado, esas responsabilidades a las que aluden los artículos del Reglamento han de estar determinadas al cierre del ejercicio, esto es, que se trate de deudas próximas y ciertas. Pero además se requiere que el concepto por el que se efectúa la dotación tenga la consideración de gasto deducible conforme a los artículos 13 y 14 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades y preceptos reglamentarios que los desarrollan.

Como bien dice la sentencia recurrida, de la lectura del precepto del artículo 84.1 del RIS se desprende que la "provisión para responsabilidades" responde a un hecho objetivo, real e inmediato, cual es el que la entidad "haya contraído o incurrido en responsabilidades objeto de litigios en curso". No se trata, por lo tanto, de una circunstancia o acaecimiento futuro, previsible, sino actual; pues el propio precepto lo conecta con la existencia de "litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados", es decir que la "provisión" se ha de asentar sobre la exigencia real y actual de la responsabilidad que se trata de proteger. Esta idea aparece claramente formulada en la "Provisión para riesgos y gastos" que regula el artículo 13 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, que en su apartado 1 establece que "no serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas posibles".

(...)

**3.** Por todo lo expuesto, no resulta admisible la afirmación del sujeto pasivo de que la provisión dotada tuviera como finalidad la de compensar el beneficio generado en la transmisión de las acciones de G. P. S.A. al tratarse de una venta nula, y no concurriendo las circunstancias previstas en el artículo 84 del Reglamento.

En efecto, en este supuesto es de ver que la entidad G. T. no se encuentra incurso en proceso judicial alguno, ni está obligada al abono de indemnizaciones ni de pagos pendientes por causa alguna. En efecto, no consta en las actuaciones documento que

justifique el hecho de que al contribuyente se le haya exigido el pago de cantidad indemnizatoria alguna con ocasión de la hipotética violación del contrato de sindicación de acciones, ni que se le haya emplazado a juicio por dicho motivo; antes bien, de sus propias alegaciones y del conjunto de cláusulas del contrato de anulación de venta se deduce que en ningún momento los posibles afectados por el incumplimiento del contrato de sindicación han formulado demanda ante la jurisdicción competente, ni han exigido cantidad alguna al obligado tributario. De esta forma, la tesis de la recurrente de que debido a la vulneración de los pactos limitativos de la libre transmisión de las acciones ha incurrido en responsabilidad no tiene fundamento, ya que la responsabilidad no es cierta al no haber contraído la empresa la obligación de satisfacer cantidad alguna, siendo a lo sumo una mera expectativa de incurrir en unos desembolsos, cuya cuantía no sólo no está definitivamente establecida, sino que tampoco lo está el momento en que se habrán de hacer efectivos, ni siquiera si nacerá la obligación de indemnizar. Por ello, no es posible acceder a la pretensión del contribuyente de deducirse la dotación a la provisión para riesgos y gastos al no concurrir los requisitos establecidos en la normativa fiscal.

Cabe reseñar también que no se ha podido conocer en qué consisten estas limitaciones a la libre transmisión de las referidas acciones, ni qué posibles consecuencias pueden nacer de su incumplimiento por la sociedad, puesto que en el expediente administrativo no obra la documentación en la que estipulan estas limitaciones, ni ha sido aportada por la entidad, lo cual sería suficiente para negar la deducibilidad de la dotación a la provisión para riesgos y gastos en aplicación del artículo 114 de la Ley General Tributaria.

Como dice la sentencia recurrida, la sospecha de G. T. en relación con la calificación de la venta no puede sustentar la eficacia de la dotación de una provisión, pues la norma exige la existencia de un procedimiento judicial, o la declaración de la existencia de las responsabilidades de las que derivan el pago de las indemnizaciones, pero no sobre la base de una intuición jurídica”.

## **7. Provisión para responsabilidades**

**Sentencia de 17 de Febrero de 2011. Recurso de Casación núm. 2581/2006. Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1993. Provisión por responsabilidades. Recompra de activos filatélicos: Previsión. En la provisión por responsabilidades la estimación se realiza de la cuantía por no estar fijada en la obligación contraída, pero en las previsiones lo que se hace es practicar una dotación en vista a un futuro y pretendiendo salvaguardar anticipadamente deudas futuras, ni nacidas, ni exigidas, al no haberse aún contraído..**

**FD Quinto** “Sobre la siguiente cuestión de fondo, considera la parte recurrente que se ha vulnerado los arts. 84 y 116 del Real Decreto 2631/1982 . La actora tras vender una serie de activos filatélicos, procede a la dotación de una provisión por responsabilidades por importe de 27.422.463 ptas. en tanto que en base al contrato celebrado se

encontraba jurídicamente obligada a recomprar dichos activos cuando el inversor ejerciera su opción de reventa. Para la recurrente debe tenerse en cuenta la realidad de la operación, pues se estaría tributando en el primer ejercicio por un beneficio irreal cuando en el segundo ejercicio se tuviera que recomprar aquellos activos; se cumple, además, los requisitos normativamente exigidos, se define el momento temporal en que debe hacerse efectiva la recompra, su cuantía y el carácter cierto de la deuda. Sin que quepa una interpretación que vaya más allá de la letra de la norma, cuando además los antecedentes acreditan que en un determinado número de casos la sociedad tenía que afrontar los pagos; corroborando su parecer también tanto una interpretación finalista como lógica de la norma. Incidiendo además en su capacidad económica, al deber soportar unas cargas superiores a sus posibilidades.

Para el Sr. Abogado el Estado la interpretación correcta es la realizada por la sentencia de instancia.

El artº 84.1, del citado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , que contempla las "provisiones para responsabilidades", al disponer: "En los casos en que la Entidad haya contraído o incurrido en responsabilidades, objetos de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados, pero cuya cuantía no esté definitivamente establecida, se podrá dotar una provisión para responsabilidades por el importe estimado de las mismas". En este precepto, las "responsabilidades" que pueden ser dotadas tienen un sustento jurídico que hace presumir la realidad del compromiso contraído por la sociedad, pues contempla la existencia de "litigios en curso" y de "indemnizaciones o pagos", ya reconocidos y exigibles, pero "pendientes" y plenamente "justificados".

El concepto de esta "provisión" es diferente al de la "previsión" que pueda realizar la sociedad, de conformidad con lo determinado en el art. 85 del Reglamento . La diferencia viene marcada, en parte, por el origen de la relación jurídica que motiva la "dotación" o la "previsión", pues en el primer caso, la relación jurídica se establece con un "tercero" y está reconocida jurídicamente, mientras que en el segundo caso, el origen del compromiso tiene causa en la propia voluntad de la sociedad, a extramuros de la realidad jurídica u obligacional reconocida y actual. Como reconoce la propia parte recurrente, en este caso, esta posible responsabilidad nace no del negocio jurídico celebrado a la venta de los activos filatélicos, sino en el futuro ejercicio de la acción de opción reconocido de reventa de los activos por parte del comprador; en la provisión por responsabilidades la estimación se realiza de la cuantía por no estar fijada en la obligación contraída, pero en las previsiones lo que se hace es practicar una dotación en vista a un futuro y pretendiendo salvaguardar anticipadamente deudas futuras, ni nacidas, ni exigidas, al no haberse aún contraído.

El tenor del citado artículo no ofrece ninguna duda al respecto, ya que únicamente permite dotar una provisión para responsabilidades cuanto se encuentran sometidas a

litigio o cuando derivan de indemnizaciones o pagos debidamente justificados, pero cuyo importe definitivo se ignora por el momento. En el caso presente aún existiendo altas probabilidades de que se produzca la deuda, resulta incuestionable que no traspasa los límites de la probabilidad, sin existencia real y tangible de la futura deuda. Se excluyen, pues, las responsabilidades inexistentes que, como las que en este caso dotó la sociedad recurrente, son meramente hipotéticas, eventuales o futuras, se está realizando sobre una hipotética y futura recompra de los activos filatélicos, ya que los términos en que aparece redactado el precepto exige una deuda contraída y justificada.

**Sentencia de 11 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 3659/2006, Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994, Contratos que consisten en la venta de lotes filatélicos con el compromiso de recomprarlos en unos plazos determinados, si el inversor decidiera venderlos. Provisiones para responsabilidades En el caso de autos, lo que se pretende es simplemente incluir como provisión, y por consiguiente rebajando la base imponible del impuesto, unas reservas para atender a puras eventualidades futuras de que los inversores de la sociedad efectúen la reventa de sus activos a la misma. No deducibilidad.**

FD Tercero (...) “2. En este segundo motivo de casación se plantea la deducibilidad o no, por la recurrente A., de las dotaciones a las provisiones efectuadas para un fondo de responsabilidades.

Estas dotaciones derivan de dos clases de contratos que A. firmó con determinados clientes. 1º. Contratos que consisten en la venta de lotes filatélicos por la primera a los segundos, denominados inversores, con el compromiso de recomprarlos en unos plazos determinados, si el inversor decidiera venderlos. Ha de resaltarse que A. desconoce si los inversores acudirán a la reventa, lo que depende de su libérrima voluntad, y 2º. Contratos de Abono en los que el inversor se compromete a adquirir a A. lotes de valores filatélicos anuales. Se recoge la posibilidad de que al cabo de 36 meses, si el inversor lo desea, pueda volver a vender sus lotes filatélicos a A., que los retribuirá según un baremo de tasaciones en el que se contempla el plazo transcurrido desde la fecha de contratación. La diferencia entre ambos tipos de contratos estriba en que los últimos comprenden para cada contrato una sucesión temporal de ventas, de ahí que A. los denomine Contratos de Abono, mientras que en los primeros cada contrato contempla una sola venta. Los dos tienen en común el hecho de que queda a la libre voluntad de los inversores el acudir o no a la venta de los lotes.

El artículo 116 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, dentro de los gastos deducibles, contempla en su apartado 1 como gastos deducibles los destinados a provisiones: "Se incluirán como dotaciones del ejercicio a provisiones las que figuren debidamente contabilizadas y aplicadas a: ...e) La

"provisión para responsabilidades" regulada en el artículo 84 de este Reglamento". El apartado 2 del mismo artículo 116 establece que "no tendrán la consideración de dotaciones del ejercicio a provisiones, deducibles de los ingresos: a) Las realizadas para fines distintos de los señalados en el apartado 1 de este artículo".

Por su parte, el citado artículo 84 establece: "1. En los casos en que la Entidad haya contraído o incurrido en responsabilidades, objeto de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados, pero cuya cuantía no esté definitivamente establecida, se podrá dotar una provisión para responsabilidades por el importe estimado de las mismas. 2. Dicha provisión tendrá el carácter de pasivo exigible y deberá lucir separadamente en balance, con una denominación suficientemente ilustrativa de la responsabilidad que la origina".

Como puede verse, el artículo 84 sólo reconoce tres supuestos en los que las dotaciones efectuadas tienen el carácter de provisión para responsabilidades: 1º. Que la entidad haya incurrido en responsabilidades objeto de litigios en curso. 2º. Que la entidad deba satisfacer indemnizaciones con carácter cierto pero cuya cuantía no está definitivamente establecida y 3º. Que la entidad deba hacer frente a pagos pendientes debidamente justificados y cuya cuantía no está debidamente establecida".

En todo caso, para admitir la deducibilidad de las provisiones registradas para responsabilidades es necesario que se trate de un gasto necesario; que esté imputado al ejercicio correspondiente, que esté correctamente contabilizado como tal y debidamente justificado, de tal forma que se acredite la realidad del compromiso contraído por la sociedad. Se excluyen, pues, las responsabilidades inexistentes que sean meramente hipotéticas, eventuales o futuras ya que los términos en que aparece redactado el artículo 84 del RIS exige que se hayan contraído y estén debidamente justificadas [sentencia de 19 de abril de 2003 , (casación 4975/1998 , FJ 4º), 19 de junio de 2004 , (casación 1235/1999 , FJ 2º) y 29 de junio de 2009 , (casación 3734/2003 , FJ 3º)].

El artículo 83 del RIS , además, dispone que "no podrán registrarse como deudas las derivadas de responsabilidades contraídas por la empresa, cuya cuantía no esté determinada al cierre del ejercicio". Como se desprende del precepto, las responsabilidades contraídas por la sociedad no tienen la consideración de "deudas" cuando su cuantía, al cierre del correspondiente ejercicio, esté indeterminada. Se requiere, pues, que las responsabilidades estén determinadas al cierre del ejercicio, esto es, que se trate de deudas próximas y ciertas.

El concepto de "provisión" es diferente al de "previsión" que pueda realizar la sociedad, de conformidad con lo determinado en el artículo 85 del RIS . Queriendo marcar las diferencias entre el concepto de "provisión" y el de "previsión", dice el Abogado del Estado que las provisiones tratan de cubrir unas pérdidas o gastos reales que generan una rebaja en la base imponible del contribuyente. Pero la legislación fiscal, con un

criterio de prudencia en beneficio del Tesoro Público, no permite la deducibilidad de provisiones con carácter general, sino solamente de aquellas provisiones que específicamente se regulan en las normas fiscales. Y las provisiones son todas aquellas dotaciones que la prudencia del empresario le aconsejan introducir en sus cuentas, pero que no responden realmente a un deterioro de sus activos, o a un incremento real y actual de sus pasivos; sino, insistimos, a una pura norma de prudencia.

La sentencia recurrida encuentra la diferencia entre "provisión" y "previsión" sobre todo en el origen de la relación jurídica que motiva una y otra. En la "provisión" la relación jurídica se establece con un "tercero" y está reconocida jurídicamente mientras que en la "previsión" el origen del compromiso está en la propia voluntad de la sociedad. Por ello, en la "provisión por responsabilidades", se realiza una "estimación", al no estar fijada la cuantía de la obligación contraída (quedando condicionada a su determinación); mientras que en las "previsiones" la sociedad practica la dotación en vistas a un "futuro", pretendiendo cubrir "anticipadamente" "deudas futuras", ni nacidas, ni exigidas, al no haberse aún contraído.

En el caso del presente recurso, A. procedió, como dice la resolución del TEAC de 27 de septiembre de 2002, a dotar una provisión por el posible importe de la posible recompra pactada en los distintos contratos de venta. A la vista del expediente, se desprende que en relación con dichos importes en ningún momento se ha acreditado la existencia de responsabilidades ciertas y exigibles en virtud de litigio (como pudiera darse, en el caso que el comprador reivindicara la cláusula de recompra) o requerimiento fehaciente por incumplimiento del citado contrato, aunque su cuantía no estuviera definitivamente establecida, tanto en relación con las provisiones de "adquisición ejercicio siguiente", como en relación con la "dotación provisión operación PIC". Por tanto, la actuación de la recurrente iba dirigida a tratar de prevenir no la existencia de unas responsabilidades, sino de una expectativa de posible nacimiento de las mismas, ante la eventual decisión de ejercitar por parte de los respectivos clientes la opción de recompra. Opción ésta que depende exclusivamente del libre albedrío del citado cliente. Por tanto, la eventual responsabilidad por parte de A. solo y exclusivamente tendría lugar tras la aparición de la obligación de la entidad a la recompra, aparición que se produciría al solicitar el respectivo cliente el ejercicio de su opción de venta.

En definitiva, la dotación efectuada por A. no responde a ninguna de los tres supuestos reglamentarios enunciados. Queda a elección del cliente acudir a la reventa de los lotes adquiridos o no hacerlo, no acreditando la entidad recurrente la existencia de responsabilidades ciertas. Lo que existe, según reconoce literalmente aquella, es una "probabilidad" de que la obligación se materialice pero es que la probabilidad del nacimiento de una responsabilidad no da derecho a la deducción de la provisión dotada.

A. solo tiene obligación de devolver en el caso de que el cliente ejercite su opción y hasta que no se ejercite la opción no existe obligación del sujeto pasivo de devolver la cantidad pactada, por lo que no concurre el supuesto de hecho previstos en la norma ya que la obligación de pago a cargo de A. no ha nacido con anterioridad a la fecha de cierre del ejercicio.

No existe en la normativa fiscal, como pone de relieve la sentencia de instancia, ninguna posibilidad de dotar provisiones por responsabilidades que todavía no tienen un planteamiento serio de existencia, que no existe un litigio, que no existe una reclamación, etc. Y concretamente, en el caso de autos, lo que se pretende es simplemente incluir como provisión, y por consiguiente rebajando la base imponible del impuesto, unas reservas para atender a puras eventualidades futuras de que los inversores de la sociedad efectúen la reventa de sus activos a la misma. Y por consiguiente, no se dan los requisitos de la provisión, ya que estamos ante puras eventualidades.

A la vista de lo expuesto y al no tener las dotaciones efectuadas por la recurrente la consideración de provisión para responsabilidades a tenor de lo establecido en el artículo 84 y concordantes del RIS no cabe sino confirmar la sentencia recurrida por no ser deducibles dichas dotaciones.”

**En el mismo sentido la sentencia de esta Sala y Sección de 17 de Febrero de 2011 Recurso de Casación núm. 2581/2006 ante un supuesto análogo planteado por la misma entidad, en relación con un ejercicio anterior, 1993.**

**Sentencia de 22 de Septiembre de 2011, Recurso de Casación núm. 2793/2008. Impuesto de Sociedades, ejercicios 1993, 1994, 1995 y 1996 .Provisión por responsabilidades. Procedencia de la dotación a la provisión por los intereses procedentes de una regularización fiscal, debidos por una sociedad absorbida y pendientes de resolución judicial.**

**FD Cuarto** “ (...)Desde la perspectiva de la recurrente no cabe duda de que se ha actuado correctamente. La misma se ha atendido a los principios comentados y conforme a las concretas circunstancias del caso no hay duda de la certeza de las obligaciones que han dado lugar a la provisión, que además se ajusta a los requisitos exigidos. En el año de 1996 la recurrente sucede a título universal en todos sus derechos y obligaciones, a la compañía absorbida y en 1996 tiene conocimiento, por no estar contabilizada, de la deuda existente, deuda propia por consiguiente, consistente en intereses procedentes de una regularización fiscal de los ejercicios 1984 y 1985, que a decir de la propia sentencia de instancia, la deuda resultante fue objeto de varias reclamaciones, dictándose sentencia en 2 de febrero de 1993 , anulándose la sanción y manteniéndose las cuotas e intereses de demora, dictándose dos nuevas liquidaciones, una por la parte de la deuda tributaria mantenida y otra por los intereses suspensivos, contra esta Bacardí

y Compañía España, S.A. acudió a la vía económico administrativa y a la judicial, dictándose sentencia en 19 de febrero de 1999 , anulando la liquidación de intereses suspensivos, ordenando que se girase nueva liquidación por los intereses de demora, sentencia contra la que la recurrente interpuso recurso de casación que fue desestimado mediante sentencia de este Tribunal de 18 de noviembre de 2004 . Estamos ante un quebranto que asume la recurrente como sucesora universal de la absorbida y que tiene alta probabilidad de que se produzca, de hecho si bien se anularon los intereses suspensivos se ordenó la liquidación por intereses de demora que finalmente fueron confirmados por sentencia del Tribunal Supremo, y además no se conocían la totalidad de sus datos y circunstancias, lo que de nuevo viene a confirmar el desarrollo cronológico de los acontecimientos, puesto que se anuló la liquidación por intereses suspensivos ordenando nueva liquidación por intereses de demora, lo que acredita el acierto de la recurrente en contabilizar la provisión, que siendo provisión contable también lo es a efectos fiscales por mor del artº 13 de la LIS que prevé la provisiones de pasivo por responsabilidades derivadas de litigios en curso.

Todo lo cual nos devuelve al núcleo de la cuestión controvertida. Conforme a lo visto podemos concluir que para la determinación de la base imponible del impuesto, debe en primer lugar aplicarse la normativa mercantil y contable con el fin de determinar el resultado contable, y una vez obtenido este practicarse, en su caso, las correcciones establecidas en la legislación fiscal. El artº 148 de la LIS prevé que a los efectos de determinar la base imponible la administración podrá determinar el resultado contable aplicando las normas a las que se refiere el artº 10.3 . La Administración Tributaria prescinde de datos relevantes y presta en exclusividad atención a la cláusula 8ª del contrato de compraventa y del nacimiento de un crédito a favor de la recurrente, sin analizar tanto dicha cláusula como el resto de la operación a la luz de la legislación mercantil, lo cual se reproduce en la sentencia de instancia que si bien se pronuncia en el sentido de que de 1 de enero a 30 de noviembre de 1996 surgen unos gastos por los intereses que teniendo causa en hechos anteriores a la compraventa de las acciones, no figuraban en el Balance de 31 de diciembre de 1994, y aún siendo gastos que debían ser satisfechos por el obligado tributario, debe surtir efectos la cláusula 8ª del contrato de compraventa, naciendo un crédito a favor de la recurrente que debió contabilizarse como tal. Pero como bien dice la recurrente en su recurso de casación, a pesar de haberlo planteado en su demanda, la aplicación de la cláusula 8ª , en el sentido de la determinación temporal del nacimiento de la obligación de los vendedores, debía ser fijada de acuerdo con la normativa mercantil, la cuestión fue eludida por la sentencia de instancia. A nuestro entender la razón le asiste a la parte recurrente, a pesar de que la sentencia deja constancia de las vicisitudes procesales de los intereses de demora devengado, en cambio prescinde de analizar la incidencia de la pendencia judicial en el nacimiento y exigibilidad de la deuda o del crédito, según se mire, y obvia cualquier análisis de la cuestión desde la óptica mercantil, simplemente deriva, sin más, de la cláusula 8ª el nacimiento del crédito. Como bien dice la parte recurrente no estamos en presencia de aparición de pasivos ocultos, activos inexistentes o depreciados, gastos comprometidos no contabilizados, en los que se plantea un simple problema de valoración o cuantificación, cuya existencia sin más hace saltar la obligación de garantía y con ello automáticamente el crédito a favor del comprador; pero este no es el caso, en el presente, ya se ha dado cuenta, mediaba una situación de conflicto que se ventilaba en sede judicial y que, no ya incidía en la valoración o cuantificación de la deuda, sino en su propia existencia, de suerte que de haberse dictado una sentencia favorable a los intereses de la actora no habría crédito alguno, dándose además la particularidad de que

es la propia parte recurrente la que mantiene vía judicial la inexistencia de la deuda, lo que resultaría un contrasentido irresoluble que por un lado mantenga la inexistencia de una deuda ante los Tribunales de Justicia y por otro reclame esta a los vendedores. El artº 345 del CCo prevé que en toda venta mercantil el vendedor quedará obligado a la evicción y saneamiento a favor del comprador, salvo pacto en contrario, y ante la falta de desarrollo del precepto debemos acudir a la regulación que sobre este instituto hace la norma común, previendo el artº 1480 del CC que el saneamiento no podrá exigirse hasta que haya recaído sentencia firme por la que se condene al comprador a la pérdida de la cosa adquirida o parte de la misma; por todo ello, pendiente judicialmente de resolución, ninguna deuda podía exigirse a los vendedores, sólo podía ejercitar su derecho una vez recaída sentencia firme que no se produjo hasta el 18 de noviembre de 2004. En definitiva, ha de convenirse con la recurrente que la contabilidad era correcta, y que conforme a los arts 10. 3 y 13 de la LIS , fue correcta la provisión; y ello sin necesidad de entrar en otras consideraciones.”

**Sentencia de 14 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 3195/2007. Impuesto sobre Sociedades ejercicio de 1 de septiembre de 1995 a 31 de agosto de 1996. Importe provisionado en su día para responder de las responsabilidades que pudiera exigirse por deudas con origen en el recurso cameral permanente del ejercicio 1989/1990. En relación con la citada cuestión, el Tribunal Constitucional , en su sentencia 179/1994, de 16 de junio , declaró la inconstitucionalidad y nulidad de las Bases Cuarta y Quinta de la Ley de 29 de junio de 1911 y del artículo 1 del Real Decreto-Ley de 26 de julio de 1929 , por cuanto implicaban la adscripción forzosa a las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, doctrina constitucional que ha venido siendo reiterada por muchas otras sentencias del mismo Tribunal Constitucional, entre ellas, las sentencias 223 a 226/1994 y, especialmente la 284/1994 , así como por la 152/1995, de 24 de octubre . No siendo procedente, pues, la exigibilidad del recurso cameral, desaparece el riesgo que motivó la provisión..FD Tercero.**

**Sentencia de 17 de Mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 22/2008 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. Requisitos de deducibilidad de las provisiones para responsabilidades El aplazamiento de cobro en la compra de una finca no ampara la provisión , pues ni hay cuantía indeterminada, ni está pendiente de litigio alguno .FD Tercero**

**Sentencia de 18 de Diciembre de 2012, Recurso de Casación núm. 1344/2010 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2000, 2001 y 2002. Dotaciones relativas a responsabilidades : no deducibilidad , pues no se trata de pagos pendientes en el momento de la firma del acuerdo, sino de pagos que se van realizando periódicamente hasta que se cumpla alguna de las condiciones resolutorias.**

**FD Quinto “ En el siguiente motivo se aborda la cuestión de la procedencia de la deducción total de las cantidades que se ha acordado abonar a los trabajadores como**

consecuencia de su prejubilación, bien de una sola vez en el ejercicio en que se firma el acuerdo -tesis de la recurrente-, bien en los ejercicios sucesivos a medida que se vayan satisfaciendo dichas cantidades.

En este cuarto motivo de casación, formulado al amparo de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional, por vulneración de la jurisprudencia de este Tribunal en relación con el art. 13.2.a) de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, reproducido de forma idéntica por el art. 13.2.a) de la Norma Foral 7/1996 del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Guipúzcoa, la recurrente considera que el gasto derivado de las indemnizaciones pactadas con el personas es deducible en el momento en que se firman los acuerdos de Resolución de los Contratos de Trabajo con cada uno de los trabajadores, pues desde ese momento surge la efectividad obligacional de dichos acuerdos, que es inmediata por no tratarse de un supuesto de obligación condicional suspensiva, como pretendía la Administración. Considera la recurrente que la Sentencia de Instancia vulnera la Jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la deducibilidad de la provisión para responsabilidades, que, si bien se refiere a la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, sería también aplicable en relación con la Ley 43/1995, por no haber variado en esta última los requisitos para la deducibilidad de esta provisión.

Transcrito en el Fundamento Jurídico tercero de esta sentencia lo razonado por el Tribunal de instancia en relación con esta cuestión, el examen del motivo ha de partir de lo dispuesto en el artículo 13.2 de la Norma Foral, que es reproducción del mismo artículo de la Ley del Impuesto, en los que se establece que, después de considerar no deducibles "las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables", señala en su apartado 2, "No obstante lo establecido en el apartado anterior, serán deducibles: a) Las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida".

El supuesto que aquí se enjuicia no puede incluirse en el supuesto de deducibilidad a que se refiere este último apartado, pues no se trata de pagos pendientes en el momento de la firma del acuerdo, sino de pagos que se van realizando periódicamente hasta que se cumpla alguna de las condiciones resolutorias. En el momento de la firma del acuerdo existía un crédito en favor del trabajador, pero su satisfacción no tenía porque hacerse en ese momento, sino que se difería a momentos posteriores a modo del cumplimiento de una obligación a plazos.

Las sentencias de esta Sala que se aportan para justificar la admisión del recurso, aunque inciden sobre la aplicación del artículo mencionado, no contemplan el caso aquí examinado, pues se refieren, la de 19 de julio de 2004 a las indemnizaciones debidas como consecuencia de un expediente de regulación de empleo, en el que no se menciona que exista una deuda diferida a plazos, y la de 29 de junio de 2009, en la que lo que se dota es una mera provisión no una provisión, al no existir derecho de crédito alguno reconocido a favor del trabajador."

## 8. Provisiones técnicas de las entidades aseguradoras

**Sentencia de 18 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 5488/2006 Impuesto de Sociedades .Régimen de Declaración Consolidada , ejercicio 1997. Dotaciones a provisiones matemáticas, .No son deducibles aquellas cantidades de la provisión que se han calculado infringiendo el mandato contenido en el art. 50.4 del Real Decreto 1348/1985 , porque el beneficio técnico deriva no de beneficios reales sino de plusvalías latentes. La calificación jurídica efectuada por la Dirección General de Seguros no vincula a los órganos de la Inspección de tributos.**

**FD Tercero**“- Antes de resolver el segundo motivo debemos poner de relieve que la entidad del Grupo "E. S.A." (más tarde, "B. Seguros") contrató con B. una póliza de seguros con participación en beneficios, que supone que si los de los elementos patrimoniales asignados a ella superan un nivel determinado, el garantizado por la empresa aseguradora, el tomador del seguro participa en un porcentaje de los beneficios, que en el presente caso es del 90%.

En el ejercicio objeto de regularización, "B. S." contabilizó como gasto 161.170.658 ptas. (968.654,62 €) correspondientes a la participación en beneficios pactada la póliza concertada con el B. (el 90% del exceso de los que se obtuvieran sobre los garantizados por la aseguradora provenientes de los elementos patrimoniales asignados a la póliza).

La entidad recurrente consideró que la referida participación en beneficios tiene la consideración de provisiones técnicas (provisiones matemáticas) y que se trata de una periodificación por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor cierto de reembolso de los títulos en que se materializa.

En cambio, la Inspección rechazó dicho criterio con base en que el artículo 50 del Reglamento de Ordenación del Seguro Privado , aprobado por Real Decreto 1348/1985 , vigente en el momento de los hechos, dispone: "En las proposiciones y pólizas de seguros sobre la vida con participación en beneficios no podrán establecerse cuantificaciones numéricas de valores, basadas en estimaciones de beneficios a obtener por la entidad".

En esta ocasión, la sentencia impugnada confirma la tesis de la Administración con base en otra de la propia Sala de instancia (Sección Quinta), de 21 de septiembre de 2005 , dictada en el recurso contencioso-administrativo 271/05 y referida a la regularización inspectora del ejercicio de 1995.

Y frente a ello, en el segundo motivo, se alega infracción del artículo 13.2. e) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades y del 3 del Real Decreto 1042/1990, de 27 de junio , por el que se modifica el Reglamento de Ordenación del Seguro Privado.

La trasgresión se produce en la sentencia, según la entidad recurrente, en cuanto viene a declarar conforme a Derecho una liquidación tributaria que rechaza la deducibilidad fiscal de la dotación a la provisión técnica realizada por la entidad del Grupo Euroseguros, S.A., si bien admite la imputación como ingresos de los beneficios periodificados correspondientes a los mismos fondos asignados a la póliza respecto de las que se constituye y la provisión matemática que corresponde a la participación en beneficios del tomador del seguro.

Expone la entidad recurrente que la concesión de una participación en beneficios constituye en los seguros de vida una práctica habitual en el mercado, en virtud de la cual el tomador del seguro participa en un determinado porcentaje de la diferencia entre la rentabilidad realmente obtenida y el tipo de interés garantizado por la empresa aseguradora, porcentaje normalmente estimado, como en el presente caso, en el 90%, así como que la participación en beneficios forma parte de las provisiones matemáticas y su importe se abona en dicha cuenta y que estas provisiones, que pertenecen al asegurado, constituyen en el ramo de vida el núcleo principal de las provisiones técnicas de una compañía aseguradora, cuya dotación resulta siempre fiscalmente deducible según el artículo 3 del Real Decreto 1042/1990, de 27 de julio .

Tras ello, expone la recurrente que "Euroseguros" procedió a invertir parte de los fondos asignados en títulos de la renta fija y siendo el valor de reembolso superior al de suscripción, procedió a la periodificación de los rendimientos derivados de dicha diferencia, práctica admitida por la Dirección General de Seguros. Y a partir de ahí, "Euroseguros" llevó a la cuenta de resultados los beneficios periodificados derivados de la cartera de renta fija, lo que fue admitido por la Inspección de Tributos y por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, procediendo luego a dotar por un 90 por 100 la provisión matemática que corresponde a la participación en beneficios del tomador del seguro.

Este problema ya se planteó en la regularización llevada a cabo por la Inspección respecto del ejercicio 1995, en razón a la redacción del artículo 50 del Reglamento de Ordenación del Seguro Privado , aprobado por Real Decreto 1348/1985 , antes transcrito. Y justamente, lo que refleja el Acta de inspección es que se está calculando la participación en beneficios sobre plusvalías no realizadas, razón por la que el importe del 90% no puede ser considerado como menor prima o mayor garantía de las pólizas.

En el Plan de contabilidad de entidades aseguradoras, aprobado por Real Decreto 2014/1997, de 26 de diciembre, vigente a partir del 31 de diciembre de dicho año, se permitió periodificar para los valores de renta fija, la diferencia entre el precio de adquisición y el valor de reembolso, conforme un criterio financiero (Norma de valoración 5ª.d). Sin embargo, éste no es el criterio del Reglamento de Ordenación del Seguro Privado que, tal como acabamos de ver, exige para el cómputo de los ingresos de la actividad su realización material y efectiva, sin que sea suficiente el devengo.

Por ello, la sentencia de la Sección Quinta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 21 de septiembre de 2005, recurso contencioso-administrativo 271/05 , en que se basa la aquí recurrida, ha sido confirmada por la de esta Sala de 7 de octubre de 2010 (recurso de casación 6395/05), en la que se ha señalado (Fundamento de Derecho Séptimo):

" Finalmente, procede abordar la cuestión planteada en el quinto motivo de casación, en el que la entidad recurrente sostiene que la Sentencia aquí impugnada vulnera el art. 100.g) del RIS , en relación con lo dispuesto en el art. 3 del Real Decreto 1042/1990, de 27 de julio , que modifica el Reglamento de Ordenación del Seguro Privado (ROSP), al rechazar la deducibilidad de los gastos inherentes a determinados rendimientos financieros por entender que se trata de una estimación de beneficios futuros.

Señala la representación procesal del B. que no se trata de una estimación de beneficios futuros sino de una periodificación, con criterios financieros y según principios de contabilidad generalmente aceptados, de rendimientos ciertos y predeterminados. Por eso, al «negar la deducibilidad del 90% del exceso de rentabilidad obtenido sobre el interés técnico garantizado» se produce «una quiebra del principio de correlación de ingresos y gastos».

Debe tenerse en cuenta que el ejercicio en que se discute la procedencia de la provisión matemática es 1995. De acuerdo con la normativa aplicable en ese momento, el cómputo de los ingresos propios de la actividad exigía su realización material y efectiva, no siendo suficiente su devengo. En efecto, en el art. 50.4 del Real Decreto 1348/1985, de 1 de agosto , por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación del Seguro Privado se establecía que «[e]n las proposiciones y pólizas de los seguros sobre la vida con participación en los beneficios, no podrán establecerse cuantificaciones numéricas de valores, basadas en estimaciones de los beneficios futuros a obtener, por la entidad».

Y a este mismo criterio se refiere el acuerdo de liquidación cuando hace constar que «[t]anto la nota técnica (presentada a la dirección General de Seguros) como la póliza suscrita entre Euroseguros y BBV dicen que la participación en beneficios será sobre beneficios reales» (pág. 28 del acuerdo de liquidación), de conformidad con lo señalado con el art. 50.4 del Real Decreto 1348/1985 antes transcrito.

A partir de ahí, la Administración excluye la deducibilidad de aquella parte de la dotación que no cumple el requisito establecido tanto en la norma reglamentaria como en la póliza de seguros sobre la vida. En efecto, señala el Jefe de la ONI en el acuerdo de liquidación que « [c]onsta, en diligencia de 18 de marzo de 1999, que, el 90 por 100 de la diferencia en los ingresos entre la nota técnica (presentada a la dirección General de Seguros) y los ingresos contabilizados en la cuenta extracontable de participación en beneficio técnico derivados de plusvalías no realizadas ascienden a: Póliza 41, 105.003.655 ptas. y Póliza 42, 403.901.060 ptas».

Por lo tanto, la Inspección no pretende excluir, con carácter general, la deducción de las dotaciones a provisiones matemáticas, sino que niega el carácter deducible a aquellas cantidades de la provisión que se han calculado infringiendo el mandato contenido en el art. 50.4 del Real Decreto 1348/1985 , porque el beneficio técnico deriva no de beneficios reales sino de plusvalías latentes, a las que considera beneficios «estimados». Es más, la propia entidad reconoce, en el escrito de alegaciones al Acta, que «la Inspección niega la deducibilidad fiscal» no de toda sino sólo «de una parte de la dotación a las provisiones matemáticas efectuadas en el ejercicio» (folio 355).

A mayor abundamiento cabe señalar que en el Acta de la Dirección General de Seguros de 15 de diciembre de 1999 (hojas 20 y 21), al referirse a los productos en los que existe una participación en beneficios, se distingue entre aquellos productos en los que «al final del ejercicio se destina, en concepto de beneficios a distribuir un porcentaje de los excedentes de rentabilidad obtenidos en la inversión de las Provisiones Matemáticas de balance. Es decir, el exceso que resulte de la rentabilidad por la inversión de las Provisiones Matemáticas sobre el interés técnico garantizado por el producto» (P.B. Tradicional/individualizada) y aquellos otros en los que «el sistema de P.B. prepactada está basado en el preanuncio de una rentabilidad adicional al interés técnico garantizado en función de la combinación de expectativas de mercado y del diferencial de la Entidad Aseguradora» (P.B. Prepactada/individualizada). Finalmente, un tercer sistema de participación en beneficios idéntico al primero, pero en el que «no existe una imputación de la participación en beneficios a cada uno de los asegurados, sino se revierte al Tomador al pasar íntegramente a formar parte de la Provisión Matemática del colectivo» (P.B. Tradicional/colectiva).

Aún no constando en el expediente datos suficientes para determinar a cuál de estos productos pertenecen las pólizas objetos de impugnación, lo cierto es que las características de estos productos permiten comprobar que los P.B. Prepactada/individualizada garantizan un interés técnico en función de dos factores, uno de los cuales son las expectativas de mercado, lo que conduce a pensar que, al menos con relación a alguno de los productos contratados, puede haber un componente estimatorio en su cálculo.

Por otra parte, también carece de fuerza argumental el hecho, aducido por el B., de que la «propia Dirección General de Seguros venía admitiendo como correcta esta práctica» (pág. 38 del recurso), pues ya hemos dicho, con una doctrina trasladable mutatis mutandi a este supuesto, que «[e]sta prohibición permite salir al paso del argumento de la entidad recurrente que utiliza la aprobación, por la Dirección General de Seguros, de las Notas Técnicas que se acompañaron a las propuestas de aprobación de las operaciones enjuiciadas, como un aval de legitimidad que no puede impugnar ahora la Administración tributaria, dado que estamos en presencia de actos administrativos completamente diferentes, y que la calificación tributaria es ajena a las atribuciones y

responsabilidades de la Dirección General de Seguros»[ Sentencia de 2 de noviembre de 2002 (rec. cas. núm. 9712/1997 ), FD Séptimo. En igual sentido Sentencias de 31 de mayo de 2006 (rec. cas. núm. 6532/2001 ), FD Decimotercero, de 7 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 5240/2001 ), FD Duodécimo, de 11 de diciembre de 2006 (rec. cas. núm. 5001/2001), FD Séptimo , y de 4 de junio de 2007 (rec. cas. núm. 6532/2001 ), FD Decimotercero]; y añadíamos en una Sentencia posterior que «no es cierto que la calificación jurídica efectuada en este punto por la Dirección General de Seguros vincule a los órganos de la Inspección de tributos a la hora de determinar si resulta aplicable el art. 13.2 de la Ley 43/1995 »[ Sentencia de 10 de junio de 2010 ( RJ 2010, 5643) (rec. cas. núm. 4907/2008 ), FD Quinto].

De igual forma, no lleva razón la parte recurrente cuando señala que teniendo en cuenta que «los rendimientos financieros de los títulos en que se invierten las provisiones han sido contabilizados y gravados, en sede de la compañía aseguradora, negar la deducibilidad del 90% del exceso de rentabilidad obtenido sobre el interés técnico garantizado supone una quiebra del principio de correlación de ingresos y gastos».

Esta Sala ha señalado en distintas ocasiones que el principio de correlación de ingresos y gastos se vincula a la determinación de los criterios de imputación temporal. Así lo pusimos de manifiesto en la Sentencia de 10 de noviembre de 2010 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 57/2008 ) al referir «que los elementos a tener en cuenta a la hora de fijar el criterio fiscal de imputación temporal son tres: el devengo, el momento de la efectiva corriente monetaria y la correlación entre ingresos y gastos» (FD Quinto) [En igual sentido, Sentencia de 10 de noviembre 2010 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 64/2008 ), FD Quinto; de 21 de junio de 2010 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 333/2005 ), FD Quinto; de 26 de marzo de 2010 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 139/2008), FD Quinto ; y Sentencia de 26 de marzo de 2010 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 151/2008 ), FD Quinto]. Y también hemos dicho que la correlación temporal ingresos-gastos es «una regla esencial que preside el Impuesto de Sociedades y, en general, todo tributo que grava los beneficios»[ Sentencia de 5 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 99/2005 ), FD Segundo. En igual sentido Sentencia 7 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 2974/2005 ), FD Tercero]. Pero en estas mismas Sentencias ya advertíamos que el criterio general de imputación temporal de ingresos y gastos establecidos en la normativa fiscal no tiene por qué ser plenamente coincidente con el establecido en la normativa contable, lo que sucedía, por ejemplo, «cuando se computan como costes del ejercicio los que aún no han sido satisfechos, por no haberse producido la actividad que los genera».

En todo caso, la razón por la que la Administración niega la deducibilidad de parte de la dotación no se basa en un criterio de imputación temporal del gasto o del ingreso sino en que no respeta un requisito establecido en la norma sectorial que obliga a que se calculen sobre beneficios reales.

Y, como reconoce el Abogado del Estado, en este ejercicio no resulta aplicable lo previsto en el Real Decreto 2014/1997, de 26 de diciembre, por el que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades aseguradoras y normas para la formulación de las cuentas de los grupos de entidades aseguradoras que permite periodificar, para los valores de renta fija, la diferencia entre el precio de adquisición y el valor de reembolso conforme a un criterio financiero, a lo largo de la vida residual del valor de que se trate (norma de valoración 5ª, d)."

Por aplicación del principio de unidad de doctrina, en este caso sentada sobre norma de base sectorial, debe ser desestimado el motivo."

**Sentencia de 1 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 411/2008. Impuesto de Sociedades, relativos a los ejercicios 1991 a 1995, no 1994. Deducibilidad para la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades, las dotaciones a las provisiones técnicas que deben constituir las entidades de aseguradoras. El apartado b) del artículo 59 del ROSP pone en relación dos ejercicios para tener en cuenta en el segundo, los siniestros que habiendo ocurrido en el anterior se hayan declarado con posterioridad al cierre de cuentas. En definitiva, nuestro legislador obliga a las entidades de seguros a calcular y a contabilizar, para apuntalar su estabilidad económica en beneficio de los asegurados, determinadas provisiones técnicas y, en franca correspondencia, les permite deducirlas como gasto para la fijación de la base imponible en el impuesto sobre sociedades. Los excesos en el mínimo exigido, así como cualquier provisión de otra naturaleza que tengan a bien disponer, no se descuentan de la renta ganada durante el período impositivo para obtener la base imponible**

**FD Cuarto** " (...) Pues bien, para resolver la controversia debemos partir de que el artículo 3 del Real Decreto 1042/1990, de 27 de julio, permite deducir, a efectos de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, el importe de las dotaciones a las provisiones técnicas que deben constituir las entidades de aseguradoras correspondientes al ejercicio de que se trate, siempre que sus cuantías no rebasen las mínimas exigidas anualmente como obligatorias por el Reglamento de Ordenación del Seguro Privado.

En efecto, el referido artículo 3 dispone:

" 1. Las dotaciones a las provisiones técnicas que deben constituir las Entidades aseguradoras de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1.º del presente Real Decreto y en los artículos 56, 57 y 58 del Reglamento de Ordenación del Seguro Privado, aprobado por Real Decreto 1348/1985, de 1 de agosto, tendrán la consideración de partida deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio en que se efectúen tales dotaciones, siempre que sus cuantías no rebasen las mínimas exigidas anualmente como obligatorias por el Reglamento de Ordenación del Seguro Privado.

2. Tendrán, asimismo, la consideración de partida deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio en que se

efectúen, las dotaciones a las provisiones matemáticas, para riesgos en curso, para siniestros pendientes de declaración, liquidación y pago, para desviación de siniestralidad y para cuotas pendientes de cobro reguladas en el artículo 27 del Reglamento de Entidades de previsión social, aprobado por Real Decreto 2615/1985, de 4 de diciembre, siempre y cuando la cuantía de las citadas dotaciones no exceda de la exigida con carácter mínimo por la referida norma".

A partir del tope que para la cuantía de la deducción ofrece el carácter de "obligatorias" de las provisiones técnicas por siniestros pendientes de declaración, entra en juego el artículo 59 del Reglamento de Ordenación del Seguro Privado, que, tras la redacción dada al mismo por el artículo 1 del Real Decreto 1042/1990, de 27 de julio, disponía:

" Las provisiones técnicas para siniestros pendientes de declaración se dotarán separadamente para cada modalidad de seguro, por el importe estimado de acuerdo con la experiencia de cada Entidad en cuanto a los siniestros ocurridos en cada ejercicio y que no hayan sido declarados antes del cierre de las cuentas del mismo. La experiencia referida se obtendrá de acuerdo el siguiente procedimiento: a) Todos los siniestros se imputarán al año de ocurrencia. b) Cada año se determinará el número de siniestros que habiendo ocurrido en el ejercicio anterior, hayan sido comunicados con posterioridad al cierre de las cuentas del mismo. c) Se calculará, asimismo, el importe medio de dichos siniestros referido al último ejercicio. d) La provisión: para prestaciones pendientes de declaración se obtendrá multiplicando la media aritmética del número de siniestros de los últimos cinco años a que se refiere el apartado b) anterior por el importe medio del apartado c), referido al último año. 2. Las entidades que no hayan operado en la modalidad de seguro de que se trate durante el período de tiempo que deba servir de base para el cómputo de la provisión o que carezcan de la necesaria experiencia, calcularán esta provisión aplicando un coeficiente del 5 por 100 sobre la provisión para las; prestaciones pendientes de liquidación del propio ejercicio en el seguro directo. Dicho porcentaje será del 10 por 100 en el reaseguro aceptado."

Literalmente, el apartado b) del artículo 59 del ROSP pone en relación dos ejercicios para tener en cuenta en el segundo, los siniestros que habiendo ocurrido en el anterior se hayan declarado con posterioridad al cierre de cuentas, tal como gráficamente se explica en el Fundamento de Derecho Quinto de la sentencia, estableciendo un criterio de coherencia, en el que cada uno de los años figura con una cifra fija y no variable, como pretende la interpretación de la recurrente.

Frente a ello, no se puede utilizar el criterio expuesto por la Oficina Técnica, en el sentido de que "el artículo 59 del ROSP, por su complejidad, puede haber dado lugar a dudas interpretativas razonables", pues se trata de una manifestación realizada a efectos de eliminación de la sanción (artículo 77.4 .d) de la Ley General Tributaria de 1963), pero que no supone aceptación del criterio propugnado en el recurso.

Por lo demás, la sentencia también delimita las competencias de la Dirección General de Seguros en relación con esta materia, en forma coincidente con la expuesta con anterioridad por esta Sala.

Finalmente, no puede aducirse frente a lo expuesto el criterio que pueda seguir el nuevo Reglamento de Ordenación del Seguro Privado, aprobado por Real Decreto 2486/1998,

de 20 de noviembre , que, obviamente, no puede servir, tal como pretende la recurrente, de aclaración del anterior y en concreto del artículo 59.1 .b) del mismo.

Naturalmente que cada ejercicio puede provisionarse por mayor importe en garantía de los asegurados, pero sin posibilidad de deducción fiscal, en función del tope fijado por el artículo 3 del Real Decreto 1042/1990, de 27 de julio .

Por todo lo expuesto, el motivo no puede prosperar.” **Vease tambien FD Quinto.**

**Sentencia de 21 de mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 2145/2006. Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1992 Entidad aseguradora: dotaciones de provisiones técnicas: art. 3.1 RD 1042/1990, de 27 julio: deducción procedente en la cuantía que no exceda de la mínima exigida por el Reglamento de Ordenación del Seguro Privado: vulneración de los principios de reserva de ley y jerarquía normativa, inexistente. FD Segundo.**

## **9. Provisión para pensiones**

**Sentencia de 2 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 2145/2006. Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1996 .Las dotaciones derivadas de insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor no son deducibles, salvo los supuestos que la norma contempla; la provisiones relativas a la adjudicación de acciones y cantidades destinadas al pago de los premios de antigüedad a los empleados, no son deducibles al encontrarse supeditadas a determinadas circunstancias por lo que no pueden considerarse ciertos**

FD Sexto “Los dos motivos siguientes son susceptibles de un tratamiento conjunto, en ellos se alegan como infringidos las mismas normas.

En un caso, la no deducibilidad de los gastos incluidos en concepto de incentivos extraordinarios, consistentes en la adjudicación de acciones del Banco a los empleados por haber alcanzado determinados objetivos. En el otro, por la no deducibilidad de las cantidades destinadas a cubrir los compromisos destinados al pago de los premios de antigüedad de los empleados, que se encuentran reconocidos en el Convenio Colectivo de la Banca Privada .

Lo primero que se ha de precisar sobre el punto controvertido es el de que la naturaleza salarial de estos conceptos proclamada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo nada tiene que ver con la naturaleza fiscal de los mencionados gastos.

Fiscalmente, el artículo 13.1 de la Ley supedita la deducibilidad de las provisiones a que los gastos o deudas sean ciertos.

Los gastos mencionados serán ciertos sólo el año en que se devenguen, y no antes pues en ambos casos quién constituyó el derecho lo supeditó a la concurrencia de ciertas circunstancias y al transcurso de periodos temporales determinados, razón por la que, en uno y otro caso, es improcedente la deducción pretendida en el ejercicio en que se pretende, lo que obliga a desestimar ambos motivos.”

**Sentencia de 18 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 5488/2006. Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1997. Provisión dotada para recoger los compromisos de incentivar a determinados empleados mediante un plan consistente en la adjudicación de acciones del Banco B. V. A. en condiciones favorables, siempre que se hubiese alcanzado un determinado volumen de beneficio y los empleados continuasen prestando sus servicios en el plazo de 5 años. Dotación para hacer frente al compromiso de antigüedad reconocido en el Convenio Colectivo de la Banca. Se trata , en ambos casos , de un tipo de remuneración salarial tendente a incentivar la productividad y fidelización pero depende para su admisión de si se hubiera alcanzado un determinado volumen de beneficios y si mantiene aquella condición en la fecha convenida (2001 o 2002) lo que pone de relieve su no deducibilidad en el ejercicio 1997.**

**FD Séptimo** “Como antecedente de la resolución del sexto motivo debe señalarse que algunas entidades del grupo dotaron el denominado "Fondo de acciones 2001/2002", para recoger los compromisos de incentivar a determinados empleados mediante un plan consistente en la adjudicación de acciones del Banco Bilbao Vizcaya Argentaría en condiciones favorables, siempre que se hubiese alcanzado un determinado volumen de beneficio y los empleados continuasen prestando sus servicios en el plazo de 5 años.

(...)

La Inspección consideró que la Ley 43/1995 se aparta de la normativa mercantil y contable respecto de las provisiones para riesgos y gastos probables, pues el artículo 188 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas obliga a dotar la referida provisión para la cobertura de "...gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, pérdidas o deudas que están claramente especificados en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del balance, sean probables o ciertos y estén indeterminados en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha en que se producirán..."; en cambio, el artículo 13.1 de la Ley 43/1995 dispone que "...No serán deducibles las dotaciones a las provisiones puro la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables...". Por ello, para que la dotación sea fiscalmente deducible debe existir un quebranto o pérdida cierta en relación con un hecho concreto aunque pueda estar indeterminada temporal y cuantitativamente.

En cambio, la entidad recurrente sostuvo que los cargos efectuados en la cuenta de Pérdidas y Ganancias por los conceptos premios de antigüedad e incentivos extraordinarios (acciones) constituyen, de acuerdo con la normativa contable del Banco de España, remuneraciones del personal no vencidas, pendientes de pago y devengados contable y fiscalmente cada año, y que no están afectados por los dispuesto en el artículo 13 de la Ley 43/1995 , puesto que el gasto y su cuantía se basa en hechos ya producidos: existencia de contraprestaciones recíprocas entre empleado y empleador, y haberse prestado efectivamente el servicio en el año de que se trate.

(...)Y en el sexto motivo se alega infracción por la sentencia del artículo 10.3 de la Ley 43/1995, en relación con la Norma Decimotercera de la Circular del Banco de España 4/1991 y con el Grupo 6, Subgrupo 64, de la Tercera Parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, alegándose igualmente infracción por inaplicación del artículo 13.1 de la Ley 43/1995 y jurisprudencia para resolver las cuestiones objeto de debate.

Nuestra respuesta al motivo debe partir de que en Derecho Laboral se ha discutido la naturaleza salarial o no de los rendimientos sobre acciones y opciones, por su influencia en la base de cotización a la Seguridad Social y en la indemnización por despido, habiéndose llegado a la conclusión de tratarse de una contraprestación salarial, a partir de la Sentencia de la Sala Cuarta de este Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2001 (recurso de casación para la unificación de doctrina 3295/2000 , si bien existe otra sentencia idéntica de la misma fecha, referida a recurso de casación diferente).

Ahora bien, este tipo de remuneración, tiene un carácter atípico, por cuanto el rendimiento no es la opción en sí mismo considerada (mera expectativa), sino el que deriva para el trabajador o empleado en el momento de hacer efectiva la misma, lo cual solo puede tener lugar en este caso si se hubiera alcanzado un determinado volumen de beneficios y si mantiene aquella condición en la fecha convenida (2001 o 2002), lo que pone de relieve que se trata de un tipo de remuneración salarial tendente a incentivar la productividad y fidelización.

Las circunstancias que habían de concurrir precisamente en 2001 y 2002, unido a que llegada dicha fecha ha de ser el trabajador o empleado el que decida si ejercita o no su derecho, dan a la situación tal incertidumbre, que impide considerar deducible la provisión practicada, pues el artículo 13.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades , dispone : "...No serán deducibles las dotaciones a las provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables..." Contra las propuestas que durante la elaboración del Proyecto de Ley pretendieron establecer la regla general de deducibilidad para este tipo de provisiones, el texto definitivo optó por su no admisión, manteniendo la exigencia del hecho que determina la provisión, que ha sido tradicional en el Derecho Tributario por permitir un correcta y real determinación de la base imponible.

Pero es que a la conclusión que nos lleva el carácter de ciertas que han de tener las provisiones nos conduce igualmente el principio del devengo que recoge el artículo 19 de la Ley 43/1995 , en el que se dispone: " Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros."

Tanto los ingresos como los gastos se incorporan a la base imponible en función de su devengo, a diferencia del régimen contenido en los artículos 22 de la Ley 61/1978, de 27 diciembre y 88 de su Reglamento de 1982 , en el que los ingresos se incorporaban con el devengo y los gastos cuando se producían.

Ahora bien, para determinar el momento del devengo de ingresos y gastos hay que estar a la " corriente real de bienes y servicios " que los mismos representen, y en el presente caso, la provisión practicada no tiene tal causa en el ejercicio 1997, pues precisamente la Sentencia de 24 de octubre de 2001 antes referida, confirmó la desestimación de la pretensión del trabajador, habida cuenta de que " cuando el demandante planteó su acción el 30 de octubre de 1998 en solicitud de abono de 1.856.504 ptas., cantidad en la que valora su derecho relativo a la adhesión firmada sobre el plan correspondiente al año 1998, es manifiesto que no se había cumplido el plazo de carencia de ejercicio, que se estableció el 24 de marzo de 2001, por lo que en el momento en que el demandante ejercitó la acción, el derecho aún no era exigible, con independencia de la naturaleza salarial o no del concepto retributivo....".

No negamos por tanto la naturaleza salarial de la remuneración; tampoco que pueda practicarse la correspondiente provisión contable. Lo que negamos, por las razones que acabamos de indicar, es que tal provisión sea deducible en el ejercicio en que se pretende, esto es, en 1997.”

**En idénticos términos se pronuncia el FD octavo de la sentencia respecto de la deducibilidad de los gastos para hacer frente a compromiso de antigüedad reconocidos en el Convenio Colectivo de la Banca .**

## **VII). Gastos no deducibles**

### **1. Gastos no deducibles**

**Sentencia de 3 de Febrero de 2011. Recurso de Casación núm. 2906/2007 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1993. Solo los gastos que hayan sido**

**realizados con carácter necesario para la obtención de los ingresos son los que pueden resultar deducibles.**

**FD Cuarto**”Y de igual forma, el segundo motivo de casación también fue resuelto en la citada Sentencia de 18 de septiembre de 2009-(rec. cas. núm. 5280/2003)- , en la que la Sala se pronunció en los siguientes términos:

« Queda por examinar el segundo motivo, que hace relación a la infracción de lo dispuesto en el art. 13 de la Ley 61/78 , al no admitirse como gasto deducible la cantidad de 572.512.500 ptas.

La Sala anticipa que rechaza también este motivo casacional.

El artículo 13 de la Ley 61/1978 estableció como principio fundamental para la determinación de los rendimientos netos que, de los ingresos brutos se deducirán los gastos necesarios para la obtención de aquéllos, enumerando a continuación los conceptos más importantes de gastos necesarios, entre los cuales se incluyen los derivados de servicios recibidos por la empresa.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre , desarrolló esta materia, condicionando su artículo 111 la deducibilidad de las cantidades pagadas por servicios prestados por terceros a que estos fueran destinados a la realización de la actividad de la empresa.

El concepto de gasto necesario ha sido objeto de una compleja doctrina jurisprudencial que se recuerda, entre otras, en la sentencia de 19 de noviembre de 2003 , rec. de cas. 7409/1998 , observándose que, respecto de los servicios prestados a la empresa por terceros agentes, el concepto genérico de gastos necesarios se ha decantado identificando el requisito de necesidad con el de relación para la actividad o explotación económica.

La sentencia de instancia mantiene que al no estar acreditados los conceptos que motivaron el gasto no constaba su vinculación con los ingresos declarados ni, por tanto, que fueran necesarios para la obtención de los mismos.

Ciertamente la recurrente no aportó a las actuaciones documento alguno que amparase la expedición de las facturas cuestionadas por los conceptos que en ellas constan. Tampoco justificó que los gastos satisfechos fueran en realidad parte del coste de adquisición de los terrenos sitios en Villalba con fecha 7 de abril de 1989, y que el total importe de la operación ascendiese a 1.050.000.000 ptas.. Al actuar de esta forma, la conclusión a que llegó la sentencia resulta conforme a Derecho, porque solo los gastos que hayan sido realizados con carácter necesario para la obtención de los ingresos son los que pueden resultar deducibles. Es cierto que las facturas se emitieron y que los pagos se efectuaron, pero no se ha demostrado la necesidad de los mismos por parte de la recurrente, ni la relación con la adquisición de los terrenos que realizó.

Por otra parte, que la cantidad controvertida fuera incorporada a las declaraciones tributarias de los emisores de las facturas, a efectos del Impuesto sobre Sociedades o tenida en cuenta en el Impuesto sobre el Valor Añadido solo constituye prueba de la realidad del gasto, pero no de su necesidad » (FD Quinto).” . **En el mismo sentido sentencia de 24 de Febrero de 2011, Recurso de Casación núm. 357/2007, FD Cuarto.**

**Sentencia de 10 de Febrero de 2011. Recurso de Casación núm. 2464/2006. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1994-1995. Condonación de un crédito a cambio de la entrega inmediata de una cantidad de dinero . Liberalidad. La formación de la convicción sobre los hechos en presencia para resolver las cuestiones objeto del debate procesal está atribuida al órgano judicial que, con inmediación, se encuentra en condiciones de examinar los medios probatorios », sin que, en principio, salvo supuestos taxativos enumerados por este órgano judicial, pueda ser sustituido en tal cometido por este Tribunal de casación .**

**FD Segundo** “A la vista de los hechos tenidos por probados, resulta de una elemental lógica que la renuncia o condonación de parte del crédito, es una parcial disposición gratuita de la deuda a favor del deudor, renuncia que carece de función retributiva y por la que el acreedor no ha obtenido contraprestación alguna, y la calificación jurídica se impone, como bien señala la sentencia de instancia en referencia al artº 1187 del Código Civil , que "remite a la donación como negocio gratuito paradigmático". En definitiva, resulta jurídicamente coherente la interpretación que realiza la sentencia en el sentido de considerar que se trata de una liberalidad. Las referencias al carácter de entidades vinculadas que se recoge en la sentencia de instancia, en modo alguno altera las conclusiones a las que llegó, pues las mismas ha de entenderse a más abundamiento.

Con todo cabe añadir, en la línea que sigue la sentencia de instancia al señalar los mecanismos que arbitra la ley a efectos de paliar las insolvencias total o parcial de los deudores, habilitando la dotación de los fondos de provisión de insolvencias, que la aspiración de la parte recurrente resulta ontológicamente imposible, pues una cosa puede y no puede ser lo mismo al mismo tiempo, y así lo que claramente es un ingreso, un rendimiento, no puede ser al mismo tiempo un gasto a deducir. Así es, la deuda de 438.000.000 ptas. que S. C., S.A. tenía contraída con la recurrente, fiscalmente es un ingreso, que conforme al criterio general del devengo, debía de reflejarse en la cuenta de pérdida y ganancias aún no haber sido cobrado dicho crédito; en consecuencia la satisfacción de 100.000.000 de ptas. de dicha deuda, para la recurrente seguía siendo un ingreso que debió computarse al tiempo del devengo, al igual que el resto de la deuda no cobrada, que es un ingreso que igualmente, criterio del devengo, debió reflejarse en la cuenta de pérdida y ganancias como ingreso. Siguiendo la sistemática fiscal y contable, en el supuesto de riesgo de cobro, como sucedía en este caso, como bien

advierte la propia recurrente que alerta que desde 1993 se empezaron a producir los retrasos en el pago de las deudas, también esta circunstancia debió tener reflejo en la cuenta de pérdidas y ganancias, como gasto o pérdida, y a ello contribuye la técnica de la provisión para insolvencias; de desaparecer el riesgo de insolvencia, se elimina la provisión con otro ingreso, que también va a tener su reflejo en la cuenta de pérdidas y ganancias, computándose finalmente el ingreso, excepto que en definitiva el crédito sea fallido, en cuyo caso se refleja en balance pero no en la cuenta de pérdidas y ganancias, lo que en definitiva impide computar el ingreso. En definitiva, como se observa, la deuda que la recurrente mantenía con S. C, S.A., en todo caso sería un ingreso, nunca un gasto deducible, y, para evitar las consecuencias de su falta de cobro está la provisión de insolvencia, por ello será ingreso -en todo caso- no computable de no poderse hacer efectivo por alguna de las causas previstas. Siendo un ingreso, computable o no, en caso de insolvencia según se ha visto, lo que nunca puede ser es un gasto. La renuncia parcial al crédito, no puede ser más que una liberalidad, que no tiene el carácter de deducible, según el artículo 14.f) de la Ley del Impuesto, la idea básica que preside el concepto de gasto deducible es que el mismo sea necesario para la producción de ingresos o beneficios, de manera que aquel conduzca causalmente al indicado ingreso, estableciéndose entre los mismos una verdadera relación necesaria, por lo que habría que entender que el beneficio no podría obtenerse sin el gasto. Pues bien los 100.000.000 de ptas. forman parte del crédito, del ingreso devengado, al igual que el resto de la deuda, no generándose aquel ingreso por la condonación parcial de la deuda, sino que es un ingreso previo, existente y exigible con anterioridad al negocio de 1 de marzo de 1995. No hay gasto alguno enlazado con la actividad económica de la empresa.

**Sentencia de 17 de Febrero de 2011. Recurso de Casación núm. 2581/2006. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1993. Liberalidad y operación acordeón. Negocio indirecto y no fraude de Ley. La doble operación de ampliar y reducir el capital social de P., en el escaso margen temporal en el que se practicó hace evidente el verdadero propósito de la recurrente; se ha pretendido disfrazar una realidad que resulta insoslayable, cual era que se ha condonado una deuda, el crédito que A tenía contra P, a través de su entrada el capital social de esta, para sin solución de continuidad abandonarlo mediante la amortización de las acciones adquiridas y con unas pérdidas artificiales, que conlleva que desde el punto de vista fiscal, el análisis del conjunto de operaciones descubra una liberalidad, la condonación de la deuda, a los efectos de no hacer viable la deducción pretendida. Siendo procedente la calificación de liberalidad, como antes se ha puesto de manifiesto, esta se corresponde con la totalidad del crédito que se reputa condonado.**

**FD Tercero** “Para la parte recurrente, de acogerse la línea argumental que se sostiene en la sentencia y que fue la misma que prosperó tanto en vía económico administrativa como en el proceso de regularización, lo correcto era aplicar el artº 24 de la LGT y haber tramitado el procedimiento especial contenido en el expresado artículo.

Considera la parte recurrente que la Administración, sin motivación alguna y con la única finalidad de eludir la aplicación del expresado artículo, calificó la operación como liberalidad, al igual que hace la Audiencia Nacional siguiendo la teoría del negocio indirecto. Cuando lo procedente era calificar el negocio como realizado en fraude de ley, y con ello la procedencia de la incoación del correspondiente expediente del artº 24 de la LGT. Por ello considera que el procedimiento llevado a cabo por la Administración para determinar la no deducibilidad de la pérdida patrimonial derivada de la reducción de capital y la calificación de la operación no es ajustado a Derecho, debiendo haber seguido el procedimiento del artº 24 de la LGT . Con todo la calificación de liberalidad es incorrecta por haber seguido la sentencia una interpretación economicista a través de la teoría del negocio indirecto.

Para el Sr. Abogado del Estado la existencia de fraude de ley no impide la aplicación del artº 25 de la LGT y 14 de la Ley 61/1978) , sin que se pueda defender que se ha infringido el artº 24 de la LGT por no haberse aplicado.

De los hechos acaecidos, del conjunto de las operaciones realizadas y de la finalidad buscada, lleva necesariamente a la conclusión que la intención final o motivación última del conjunto de las operaciones realizadas fue la de obtener unos efectos fiscales favorables, deducir fiscalmente pérdidas. La discrepancia, que se corresponde con las quejas de la parte recurrente, radica en la interpretación o valoración del conjunto negocial descrito y de cuya realidad no se hace cuestión. La entidad recurrente sostiene que se trata de una "economía de opción", puesto que negando que se trate de una liberalidad, no existe animus donandi, pero en todo caso la otra opción era considerar que respondía las operaciones a un fraude de ley.

No puede obviarse que las operaciones se realizan bajo la vigencia del art. 25.3 de la Ley General Tributaria , en su redacción anterior a la dada por la Ley 25/1995 , "cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen"), y a nuestro entender acierta la sentencia de instancia cuando califica las operaciones como un negocio indirecto.

Efectivamente se dan todas las notas que definen el negocio indirecto; una yuxtaposición de diversas operaciones o negocios jurídicos, ampliación de capital mediante la aportación de un crédito incobrable de 198.000.000 ptas. y sin solución de continuidad una reducción de capital sobre las acciones suscritas por A., y el

afloramiento de unas pérdidas; una finalidad distinta de la que es característica de cada uno de los contratos típicos celebrados, se pretende ocultar una realidad subyacente, ni siquiera se persigue el saneamiento de la entidad, sino simple y llanamente generar una pérdidas para poder deducirlas; unos efectos directos propios del contrato celebrado, y unos efectos indirectos queridos por las partes.

Como consecuencia de estas notas relevantes en la configuración del negocio indirecto, este puede definirse como aquél en que las partes celebran un contrato típico y regulado en el ordenamiento jurídico con un fin distinto del que le es propio y específico.

En el negocio indirecto es preciso diferenciar entre sus efectos directos, que son los que corresponden a la causa del contrato típico celebrado, y los efectos indirectos, que son los realmente queridos por las partes y que obedecen a una intención final o resultado que no podría ser conseguido a través de aquel negocio o contrato típico. En el negocio indirecto el complejo negocial celebrado resulta ser una simple pantalla jurídica o medio en la consecución de los fines buscados por las partes.

Este Tribunal se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre supuestos similares al que nos ocupa. A través de la figura del negocio indirecto se trata de establecer un principio de libertad absoluta en la calificación, basada en el hallazgo de las intenciones últimas de quienes intervienen en el negocio jurídico y prescindiendo en gran medida del referente de la causa.

En el negocio indirecto se encuentra la posibilidad no ya de rechazar las consecuencias de la estructura negocial adoptada, para atribuirle otras más acordes con los fines relevantes de los que intervienen en el negocio, sino la de prescindir de toda forma jurídica y calificar las prestaciones de cualquier tipo dentro de los hechos imposables de los tributos en juego sobre la base de la vía que ofrecía el art. 25.3 de la L.G.T. en su redacción inicial, anterior a la reforma operada por la Ley 25/95. No puede obviarse que cuando se realiza un análisis de los hechos económicos que subyacen en los negocios jurídicos que sirven de cobertura, en este caso, a la ventaja fiscal buscada, no se hace una interpretación económica de los mismos, sino una interpretación de una realidad que se muestra evidente, cuando como en este caso el fin de las operaciones está lejos de la causa que le sirve de soporte, y poseyendo dicha realidad una naturaleza económica no es posible obviar y desconocer los principios presente en la vida económica.

No se trata de desconocer los efectos jurídico-civiles pensados y queridos por las partes, mientras no perjudiquen a terceros, sino más bien de evitar, con un sentido práctico, que esa absoluta libertad de configuración, al menos formal y aparente, del contenido de los negocios jurídicos, pueda, de hecho, desvirtuar la correcta y natural aplicación de la norma tributaria.

Con esta interpretación, conciliable con las consecuencias que respecto de la causa establece el art. 1275 del Código Civil, se pretende exclusivamente salvaguardar los intereses generales de la Administración Tributaria, sin tener que recurrir a la figura del fraude de ley, en la que hay una causa típica, si bien el motivo, la intencionalidad, es ir contra el espíritu y finalidad de la ley.

El negocio indirecto y el negocio en fraude de ley son negocios conceptualmente distintos, si bien, puede un negocio indirecto, al igual que un negocio típico, ser realizado en fraude de ley. Esta distinción conceptual permite que en un negocio indirecto pueda Hacienda aplicar la norma fiscal sobre los efectos o resultados del negocio indirecto al margen y con completa independencia del concepto de fraude de ley.

La viabilidad instrumental del negocio indirecto como figura apta para autorizar una calificación autónoma en el ámbito tributario, permite la correcta calificación del negocio jurídico y de sus anomalías --con toda la relevancia que se quiera dar a la función económico perseguida-- y, en consecuencia, el análisis técnico-jurídico de la causa de los contratos y de las anomalías que en su configuración o exteriorización pudieran existir.

En el negocio indirecto, la finalidad puramente fiscal de los negocios jurídicos realizados evidencia que la causa de los mismos responde a la realidad de evitar la tributación o que ésta se realice en cuantía inferior a la ordinariamente exigida, pero, como tales, dichos negocios jurídicos son verdaderamente queridos.

Todo lo cual nos lleva a confirmar el parecer de la sentencia de instancia. Existe claramente una finalidad indirecta, que es la realmente querida por las partes en el conjunto de operaciones llevadas a cabo, y que no es otra que crear artificialmente pérdidas para su deducción fiscal; el fin último es procurar la elusión. Se constata, por tanto, la existencia en el complejo negocial de una motivación diferente a la causa típica o inmediata de las distintas operaciones tomadas en consideración individualmente, que pasan a convertirse únicamente en medios para lograr esta finalidad indirecta perseguida por la entidad recurrente, lo que se corresponde plenamente con el concepto de negocio indirecto. La ampliación de capital no tuvo como finalidad la típica o propia de este tipo de operaciones, es decir, obtener recursos financieros adicionales para la entidad, sino que perseguía ajustar el coste de la participación de la recurrente en la empresa deudora en una cuantía tal que, posteriormente, permitiera mediante la reducción de capital en las condiciones vistas, cuya finalidad sería compensar pérdidas, el crédito incobrable, por la situación financiera de P., pudiera deducirse íntegramente logrando así un beneficio fiscal que descubre la verdadera intención del conjunto negocial. Desde la perspectiva fiscal, el conjunto de operaciones no supuso beneficio alguno para P., no responde a las necesidades empresariales y financiera de la misma, descubriéndose del

análisis de las operaciones en su conjunto, que las diversas operaciones articuladas, negocio jurídico indirecto, sólo tenía como finalidad la ventaja fiscal de la recurrente.

El art. 28 de la Ley General Tributaria se remite al presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo. Pero tal presupuesto puede ser complejo, debiendo estarse a la verdadera naturaleza jurídica del mismo, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados hayan dado a las operaciones.

La calificación del conjunto de operaciones analizadas como un negocio jurídico indirecto que aflora el verdadero negocio pretendido realizada por la sentencia de instancia, es además inamovible puesto que no cabe desconocer la reiterada jurisprudencia de la Sala 1ª de lo Civil de este Tribunal Supremo según la cual la interpretación dada por la Sala sentenciadora de instancia debe prevalecer sobre la particular e interesada del recurrente, a menos que se acredite ser ilógica, contradictoria o vulneradora de algún precepto legal, pues constituye facultad privativa de la misma, tal como tienen declarado (por todas, Sentencias 17 de febrero de 2003 , 6 de octubre de 2005 ( RJ 2005, 8760) , 7 de junio de 2006 , y 5 de mayo de 2007 , 14 y 27 de febrero y 26 de junio de 2008 ). Esta misma Sección, en las Sentencias de 8 de febrero , 12 de julio de 2006 y 13 de noviembre de 2008 , tienen declarado que " la cuestión de interpretación de los contratos es de apreciación de los Tribunales de instancia, según reiterada jurisprudencia" y la Sección Tercera de esta Sala, en sentencia de 8 de febrero de 2006 , ha declarado que: " Hemos dicho reiteradamente que la interpretación del alcance de un contrato singular suscrito entre las partes, y de los negocios jurídicos en general que unas y otras acuerden, corresponde a los tribunales de instancia y no a los de casación. Debe prevalecer en esta sede la apreciación que aquéllos hagan, pues son los órganos jurisdiccionales a quienes compete la función propia de interpretar los contratos <<salvo en los supuestos excepcionales de que dicha interpretación contravenga manifiestamente la legalidad o resulte errónea, disparatada, arbitraria, contraria al buen sentido, pugne abiertamente con realidades suficientemente probadas o contenga conclusiones erróneas decisivas, sean irracionales o incluso adolezcan de una desproporcionalidad no encajable en un normal raciocinio>>, según recordamos en las recientes sentencias de 10 de mayo de 2004 y 18 de enero de 2005 ."

La doble operación de ampliar y reducir el capital social de P., en el escaso margen temporal en el que se practicó hace evidente el verdadero propósito de la recurrente; se ha pretendido disfrazar una realidad que resulta insoslayable, cual era que se ha condonado una deuda, el crédito que A. tenía contra P., a través de su entrada el capital social de esta, para sin solución de continuidad abandonarlo mediante la amortización de las acciones adquiridas y con unas pérdidas artificiales, que conlleva que desde el punto de vista fiscal, el análisis del conjunto de operaciones descubra una liberalidad, la condonación de la deuda, a los efectos de no hacer viable la deducción pretendida.

**FD Cuarto** “Pretende la recurrente convencer que de considerarse efectivamente que estamos ante una liberalidad se ha infringido el artº 14 de la Ley 61/1978 , pues el cálculo resulta incorrecto, en tanto que de no haberse acordado que las acciones originales no se verían afectadas por la ampliación, las acciones de A. estarían valoradas en 9.523.800 ptas. que en todo caso sería el importe de la liberalidad.

Pretensión que es rechazada por el Sr. Abogado del Estado, porque la realidad muestra que la liberalidad se produjo sobre la totalidad del crédito incobrable, sobre el que además no cabía una dotación para provisión de saldos de dudoso cobro.

El motivo debe ser desestimado en tanto que toma como presupuesto una hipótesis ajena a la realidad examinada. Por tanto, siendo procedente la calificación de liberalidad, como antes se ha puesto de manifiesto, esta se corresponde con la totalidad del crédito que se reputa condonado en los términos que ya se han dicho.” **Respecto reducción de capital con devolución de aportaciones y posterior ampliación de capital con cargo a reservas, en liquidación por Retenciones del capital mobiliario a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999, se ha pronunciado la sentencia de 30 de Mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 1061/07.Voto particular**

**Sentencia de 17 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 1996/2006. Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1994. Improcedencia de la deducción de la cuota del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas abonada con motivo de la constitución de censo enfiteútico dado que el Impuesto que debió pagarse fue el IVA .No liberalidad .Voto Particular**

**FD Sexto** “ (...) En virtud de los preceptos mencionados debemos concluir que, contrariamente a lo pretendido por la parte recurrente, calificar la cantidad correspondiente a un impuesto indebidamente pagado como un donativo a una Comunidad Autónoma no tiene buen encaje ni con la letra ni con la finalidad del art. 123 del RIS . Pero es que aunque lo pudiésemos entender incluido en el mencionado precepto reglamentario no resultaría deducible porque el pago que en su momento realizó lo fue en aplicación de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, es decir, en virtud de norma legal que, conforme al apartado 6 del art. 123 del RIS , supone la exclusión de la deducción.

Finalmente, deben rechazarse los argumentos de la parte recurrente sobre la imposibilidad de solicitar la devolución del tributo al tratarse de un ejercicio prescrito por ser ésta una cuestión que escapa del alcance de este procedimiento, limitado al Impuesto sobre Sociedades, así como las afirmaciones vertidas sobre la existencia de una «sobre imposición», porque su existencia no conlleva per se vulneración alguna del ordenamiento jurídico mientras no afecte a alguno de los principios constitucionales

recogidos en el art. 31 de la Constitución, cuya invocación justificada no ha sido realizada en este asunto.”

**Sentencia de 21 de Marzo de 2011 , Recurso de Casación núm. 1755/2006. Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1995. Los gastos de financiación y comisiones financieras de la construcción no son ni obligatorios ni necesarios y por tanto no deducibles.**

**FD Quinto** “1. Otra de las cuestiones suscitadas en el expediente administrativo es la que planteó la no admisión por la Inspección, en concepto de gasto financiero deducible, del importe de los intereses de un préstamo hipotecario, intereses cuya obligación de pago dimanaba del contrato suscrito entre la sociedad recurrente y la compañía V. 77.(...)

2. Como consta en los hechos, la sociedad recurrente contabilizó como gasto fiscalmente deducible los intereses derivados del préstamo hipotecario concedido por Caja Galicia para financiar la construcción del inmueble, así como las comisiones cobradas por ésta. En la escritura de 12 de julio de 1995 (número de protocolo 2387) mediante la que se transmite el solar se especifica que todos los gastos referentes a la construcción... y demás que puedan originarse por las obras hasta su finalización serán de cuenta y cargo de V. 77. Asimismo serán de cuenta de esta sociedad los gastos de demolición de las edificaciones actualmente existentes.

En consecuencia, si los gastos de financiación y comisiones financieras de la construcción no son ni obligatorios ni necesarios para la sociedad R.S., no procede la deducibilidad de los mismos en virtud de lo establecido en el artículo 13 de la Ley 61/1978 y 109 del Reglamento. Por eso la contabilización por R. S. S.A. como gasto fiscalmente deducible de los intereses derivados del préstamo hipotecario concedido por Caja Galicia para financiar la construcción del inmueble, así como las comisiones cobradas por ésta, no son deducibles. No puede, pues, extrañar que la Inspección propusiera y el acto administrativo de liquidación confirmase que se incrementara la base declarada por la sociedad en la cuantía a que ascendieron dichos gastos en el ejercicio objeto de regularización (9.762.026 ptas.)En los mismos términos de **FD Séptimo**.

**Sentencia de 30 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 371/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999. Asimismo, el planteamiento que realiza la recurrente responde a un punto de vista material, pero no elude el presupuesto que establece el artículo 19.3 de la LIS, que no considera deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por otro**

lado, la necesidad de contabilizar los ingresos y gastos viene recogida en los artículos 37 y 38 del Reglamento del Impuesto de Sociedades. Además, para que pueda hablarse de "gasto deducible", a los efectos fiscales, además de la "necesidad", se requiere la concurrencia de otros requisitos que no concurren en el caso de autos. FDS Cuarto y Quinto.

Sentencia de 30 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 358/2007 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1994 a 1997. La Sala analiza el concepto de gasto deducible y, a partir de sus requisitos y respecto de los gastos de esponsorización a una Agrupación Deportiva, sólo excluye los no justificados. Respecto de los gastos en floristería, restaurantes, supermercado y otros se exige la relación entre el gasto y el rendimiento mediante una adecuada actividad probatoria que, a juicio de la Sala no se ha producido. FDS Tercero a Quinto , ambos inclusive.

Sentencia de 31 de Marzo de 2011 , Recurso de Casación núm. 3785/2006, Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1995. Gastos de colaborador :única "justificación" la "tarjeta de crédito" y los "cheques bancarios" .Insuficiencia para su deducción, mas aún cuando la interesada no somete a retención los citados gastos.FD Quinto

Sentencia de 13 de Abril de 2011 , Recurso de Casación núm. 2816/2006 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992. Deducción por inversiones, una cosa es que el destino último de dicho importe sea la inversión y otra, bien distinta, que la naturaleza de esa aportación sea una inversión

**FD Quinto.**-En lo que respecta a la regularización derivada de la no aceptación de la aportación en concepto de inversión hecha por la entidad recurrente para compensar pérdidas en la sociedad en la que era partícipe la respuesta ha de ser también negativa. La recurrente sostiene apodóticamente que dicho importe constituye una inversión, afirmación que no está avalada por dato alguno, pues una cosa es que el destino último de dicho importe sea la inversión -circunstancia que no nos consta- y que en su caso es una decisión a adoptar por el ente destinatario de la cantidad recibida, y no de quien entrega el importe controvertido, y otra, bien distinta, que la naturaleza de esa aportación sea una inversión, lo que, desde luego, no consta; razón por la que también este motivo ha de ser desestimado .Cabe indicar, además, que es la falta de acreditamiento de la naturaleza de la aportación efectuada, lo que obliga a considerarla como una liberalidad..”

Sentencia de 16 de Juniode 2011 , Recurso de Casación núm. 3331/2006. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios de 1991 y 1992. No cosideración como gastos deducibles de la base imponible de los gastos derivados de la suscripción de Letras

**del Tesoro, Obligaciones y Bonos del Estado y cesión de instalaciones feriales, así como gastos por determinadas obras y gastos derivados del Convenio firmado con el Ayuntamiento .No vulneración del principio de reserva legal. FD Séptimo**

**Sentencia de 7 de Julio de 2011 , Recurso de Casación núm. 5426/2010. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995 . No admisión como gasto deducible del importe de un crédito condonado..FD Cuarto**

**Sentencia de 29 de Septiembre de 2011, Recurso de Casación núm. 234672007. Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1994, 1995, 1996 y 1997. Lo que no parece admisible es la interpretación ofrecida de adverso según la cual la expresión "no relacionados claramente con la actividad de la empresa", permitiría admitir todos los gastos, incluso los que no tuvieran relación alguna con la actividad de la compañía. Nuestra interpretación es la contraria: ha de tener alguna relación con la actividad de la empresa, aunque no sea clara, directa o inmediata. En caso contrario se produciría una extralimitación indeseable permitiéndose la deducción de cualquier gasto con tal de que estuviese justificado documentalmente y contabilizado. Por tanto, el gasto ha de servir de algún modo a la actividad de la empresa, a su objeto o finalidad, estando tendencialmente dirigido a la obtención de los ingresos derivados de lo que constituya su finalidad. FD Décimo**

**Sentencia de 29 de Septiembre de 2011, Recurso de Casación núm. 2082/2009 Impuesto de Sociedades, ejercicio 1993. Gastos por asistencia técnica . La Sala desestima el recurso, ratificando el criterio de la Inspección, del TEAC y de la Audiencia, inadmitiendo la deducibilidad de los gastos por asistencia técnica, al considerarlos no justificados y probados suficientemente. Las facturas son de contenido genérico y se emiten por iguales cuantías por los socios de la entidad. FD Tercero . En igual sentido, la Sentencia de 22 de Septiembre de 2011, Recurso de Casación núm. 576/2009, FD Tercero .**

**Sentencia de 6 de Octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 359/2009 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992.Gastos que pueden tener la Asociación de Comerciantes del Centro G. T. al repartir entre sus asociados los gastos generados por los locales no arrendados, y que se repercutirán en sus cuentas de resultado y en sus declaraciones de impuestos correspondientes. No tienen relación con los ingresos, no pudiendo calificarse de gastos de promoción y sí de subvenciones o gastos de liberalidades. FD Segundo**

**Sentencia de 10 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 899/2007, Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1993-1994. No deducibilidad a los gastos**

relativos al viaje a Grecia con el que se recompensaba a algunos empleados en función de las ventas que habían alcanzado: no queda acreditado qué actividades concretas se realizaron en este viaje, ni de qué forma la empresa incentivaba a sus empleados o colaboradores, promocionaba sus productos o fijaba estrategias. **FD Sexto .**

**Sentencia de 11 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 3957/2007 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1990. Deducibilidad de las comisiones por la adquisición de valores que se negocian en Bolsa; el gasto cuya deducibilidad pretende la entidad recurrente, no está originado en una operación en la que haya intervenido, sino una tercera entidad que es la que, en su caso, podría como sujeto pasivo beneficiarse de dicha deducibilidad .FD Cuarto**

**Sentencia de 14 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 506/2009 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998 .El contrato de garantía de precio de 2 de julio de 1990 no concedía a E. más garantías que las que derivaban de la aplicación de la normativa vigente y que, por tanto, la compensación económica a F. derivada de dicho contrato constituía una mera liberalidad. No deducibilidad de los gastos financieros y bancarios .FD Segundo . En el mismo sentido, la Sentencia de 10 de Diciembre de 2010, Recurso de Casación núm. 1006/2006 , FD Cuarto, y la Sentencia de 6 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 508/2009 , FD Cuarto , entre otras.**

**Sentencia de 19 de Octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 4478/2007 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992. Dedución de los gastos financieros : por lo que respecta a la cuestión de la deducibilidad de gastos en relación con la actividad crediticia se ha de concluir que la concesión de tales créditos constituye una liberalidad. Para ello basta contrastar la diferencia entre los tipos de interés pactados para los préstamos solicitados con los fijados para los créditos concedidos.FD Cuarto.**

**Sentencia de 19 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 4478/2007 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992.No deducibilidad de los gastos de aval.**

**FD Quinto “ (...) En el caso examinado, se admite por la Administración que la Banca Jover exigió a la actora en 1992 el pago de la deuda avalada a S. M., pago que se efectuó en 1993, no en las 80.600.970 pesetas contabilizadas con cargo a la cuenta de**

Resultados extraordinarios como "provisión para responsabilidades", sino 74.000.000 pesetas contabilizando en el ejercicio 1993 como ingreso extraordinario con cargo a la cuenta de provisión por responsabilidades un importe de 6.600.970 pesetas, es decir, no se discute la certeza de la responsabilidad derivada del aval y del pago realizado, sin embargo, a efectos de su deducibilidad fiscal, ha de ponerse en relación con los artículos 13 y 14 de la LIS , conforme a cuyo art. 13.i ) para que se pueda considerar como una partida deducible sería necesaria, además del cumplimiento de los requisitos contables, la justificación suficiente de que el crédito originado a favor del contribuyente es de dudoso cobro. En el presente caso no ha quedado acreditado documentalmente en las actuaciones la insolvencia del deudor principal (declaración de fallido, suspensión pagos, quiebra, etc.) ni que G., una vez efectuados los pagos, haya ejercido ningún tipo de acción judicial tendente a recuperar los importes pagados (la propia reclamante hace referencia a un pacto entre G. y la B. J.r consistente en no reclamar), por lo que hay que concluir que la cantidad pagada por G. como consecuencia del aval prestado a S. M. no resulta fiscalmente deducible.”

**Sentencia de 19 de Octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 4478/2007 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992. Devolución de aportaciones a favor de dos socios acordada en el marco de una reducción de capital y que se concretó en la transmisión de un piso Liberalidades**

**.FD Décimo.**”La desproporción existente entre el valor nominal de las acciones y el valor de los bienes entregados a los dos accionistas, en concepto de devolución de aportaciones, determina que la Inspección concluyese que, respecto del inmueble se ha producido una plusvalía no declarada en la sociedad de 19.258.082 pesetas, y que la diferencia entre el valor de las acciones y el de los bienes y derechos adjudicados se considere una liberalidad.(...)Resulta evidente que con la entrega del inmueble se satisfizo en exceso el valor de las acciones amortizadas, por lo que habrá de considerarse como liberalidad la pensión constituida a favor de los accionistas, y no deducibles los gastos derivados de esa pensión que fueron contabilizados y deducidos fiscalmente por G.”

**Sentencia de 19 de Octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 4478/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992.Gastos por prestación de servicios no acreditada.**

**FD Undécimo** · (...)2. Hay que señalar que G.contabilizó prestaciones de servicios de diferente naturaleza por importe, sin IVA, de 469.872.179 pesetas (2.823.988,67 €) en 1992, 6.100.000 pesetas (36.661,74 €) en 1993,53.036.609 pesetas (318.756,44 €) en 1994,5.326.588 pesetas (32.013,44 €) en 1995 y 4.172.724 pesetas (25.078,58 €) en 1996.

En relación con la prestación de servicios efectuada por G. cabe destacar la irregularidad en cuanto al volumen de facturación, la diversidad de servicios prestados

(estudios de diversos tipos, intermediación, asesoramiento, mediación, dictámenes y tasaciones...) y el reducido número de clientes, la mayoría de ellos relacionados de alguna forma con G. (T. S.A. P. S.A. F. 1 Associats SCP, General Barcelona Investment SA...). Para la prestación de la gran variedad de servicios GISA prácticamente no recibe servicios profesionales especializados de terceros; según la contabilidad y los libros registros de facturas recibidas. Además, se observa que el personal de GISA realiza básicamente funciones administrativas (auxiliares administrativos, oficiales administrativos, 1 Director administrativo). En 1993 se inicia la relación laboral con J.J. F.i B. con un contrato verbal e indefinido y cuyo trabajo consiste en atender todas las consultas jurídicas que se le formulen y la orientación de la sociedad; el sueldo de J.J. F.i (11.702.406 pesetas (70.332,88 €) en 1993, 13.213.023 pesetas (79.411,87 €) en 1994, 13.442.704 pesetas (80.792,28 €) en 1995 y 13.461.592 pesetas (80.905,8 €) en 1996) es casi dos veces superior a la facturación de G. por prestación de servicios en el ejercicio 1993 y más del doble en los ejercicios 1995 y 1996. Asimismo, en 1993 año en que se inicia la relación laboral de Héctor , Juan Carlos administrador de GISA, pasa a tener un sueldo de 13.025.055 pesetas (78.282,16 €) (respecto al sueldo de 1992 supone un incremento del 256,88%), a pesar de que la facturación de la sociedad ese año cae de 469.872.179 pesetas a 6.100.000 pesetas.

Por otra parte, algunas de las facturas emitidas por G.se refieren a trabajos cuya realidad no ha sido acreditada por la entidad, con independencia de las relaciones personales que pudieran existir entre las personas pertenecientes a la sociedad recurrente y las entidades a las que se facturan determinados servicios, que se detallan en el informe ampliatorio al Acta.

De lo expuesto se desprende que G.no ha acreditado la realidad de los servicios prestados ni aporta documentación sobre los trabajos que dice haber realizado, no habiendo justificado en debida forma la realidad de esos gastos y su relación con los servicios realmente prestados..”

**Sentencia de 2 de Noviembre de 2011, Recurso de Casación núm. 5893/2007 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996, 1997, 1998 y 1999. Gastos deducibles.Cuestión probatoria.La sentencia impugnada acepta la existencia de los gastos y su deducibilidad. Lo que niega es que tales gastos sean efectuados por R. Spain, S.A. También niega que existan razones para atribuir tales gastos en alguna medida a R. Spain, S.A. En tales circunstancias el recurso ha de ser desestimado, pues es una cuestión probatoria la que sustenta su pronunciamiento .FD Cuarto,**

**Sentencia de 15 de Noviembre de 2011. Recurso de Casación núm. 1603/2007. Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1997. Efectividad de los servicios recibidos. La prueba aportada no era suficiente para demostrar la existencia de los servicios que generaban el gasto, valoración a la que ha de estarse al encontrarnos ante una cuestión de índole probatoria, no susceptible de revisarse en casación, fuera de los supuestos extraordinarios en que así se admite por nuestra jurisprudencia, lo que no es el caso, debiendo significarse que corresponde al sujeto pasivo la carga de acreditar no sólo la realidad de un pago o gasto, sino su obligatoriedad, de cara a obtener su deducción en el Impuesto sobre Sociedades.**

**FD Cuarto “(...) En efecto, frente a la tesis de la parte recurrente, que entendió que estando recogidos los gastos en contabilidad, sin que se hubiesen detectado anomalías, y existiendo facturas que amparasen el gasto, y puesto que la Administración cuestionó la efectividad de los servicios recibidos, después de requerir al obligado que aportase documentación que avalase la deducción, hay que reconocer que la Sala mantiene que la prueba aportada no era suficiente para demostrar la existencia de los servicios que generaban el gasto, valoración a la que ha de estarse al encontrarnos ante una cuestión de índole probatoria, no susceptible de revisarse en casación, fuera de los supuestos extraordinarios en que así se admite por nuestra jurisprudencia, lo que no es el caso, debiendo significarse que corresponde al sujeto pasivo la carga de acreditar no sólo la realidad de un pago o gasto, sino su obligatoriedad, de cara a obtener su deducción en el Impuesto sobre Sociedades.”En el mismo sentido , Sentencia de 1 de Junio de 2011, Recurso de Casación num. 855/2007, FD Séptimo .**

**Sentencia de 14 de Diciembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 558/2010 . Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1996 . Gastos: la no aportación de la factura no supone por sí la inexistencia y necesidad del gasto, pero obliga al sujeto pasivo a probar por otros medios su realidad, según se desprende del art. 114 LGT , cosa que en este caso no se ha hecho. FD Undécimo**

**Sentencia de 22 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 6688/2009 Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995/96. No deducibilidad de las retribuciones de otras entidades por los Servicios prestados a la recurrente ni de las del gerente de la Entidad. En cuanto a las pimeras por no contener las facturas los requisitos formales necesarios para ello y por no resultar acreditada la existencia del gasto correspondiente al concepto que en tales facturas se contiene. En lo atinente a las retribuciones acordadas en favor de los Administradores en virtud de la presunta relación laboral que unía a la actora con D. Edemiro hemos de ratificar nuestra sentencia de 13 de Noviembre de 2008.( F. J. Octavo y Noveno ) y estimar ajustada a derecho la regularización practicada. Falta de ajeneidad .FD Séptimo. En**

**identico sentido, Sentencia de 28 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 6232/2009 , FD Quinto.**

**Sentencia de 19 de Enero de 2012 , Recurso de Casación núm. 3726/2009..Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998, Régimen de Declaración Consolidada .Procedencia de la regularización practicada por la Inspección en relación con la amortización del Fondo de comercio. Inexistencia del mismo.**

**FD Sexto.**-“(…)3. Este quinto motivo del recurso de casación consta a su vez de dos submotivos, como advierte el Abogado del Estado:

A.-En el primer submotivo se sostiene la improcedencia de la regularización practicada por la Inspección en relación con la amortización del fondo de comercio aflorado con ocasión de la fusión por absorción de las sociedades A. y A., al inadmitir la deducción practicada en la base imponible por S. por importe de 886.961.523 ptas.

Pues bien, el Abogado del Estado sostiene que aunque los ejercicios anteriores a 1998, que es el que se comprueba, puedan estar prescritos, la Inspección puede comprobarlos en relación a su extensión de efectos en ejercicios no prescritos. No se trata de que haya o no prescrito la facultad de la Administración de comprobar y modificar las bases declaradas, correspondientes a ejercicios prescritos y, en su caso, exigir lo liquidado practicando una nueva liquidación fijando una cantidad distinta a la declarada por el sujeto pasivo en su correspondiente declaración, sino de determinar si está acreditada la existencia, en este caso, de un fondo de comercio que se ha ido amortizando desde 1992, y que se trata de deducir en el ejercicio objeto de comprobación.

La jurisprudencia que se cita en el escrito de interposición responde a actuaciones inspectoras practicadas con anterioridad a la Ley 40/1998 que modificó el entonces artículo 23 de la LIS añadiendo un apartado 50 en el que el legislador explicitó su criterio sobre esta cuestión al establecer el deber de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que fuera el ejercicio en que se originaron. Aun cuando esa norma se refiere solo expresamente a las bases imponibles negativas es aplicable mutatis mutandis a supuestos análogos como el aquí planteado.

La tesis del Abogado del Estado coincide con el criterio de esta Sala de que la actividad inspectora puede producirse en todo momento, sin que pueda sujetársele a plazo alguno, aunque su eficacia no puede traspasar el plazo de prescripción recogido en el artículo 64 de la LGT , de forma que, si bien la Administración puede comprobar los datos declarados por el sujeto pasivo, configurando los elementos que condicionan las sucesivas declaraciones, lo que no puede hacer es extender a los ejercicios que quedan fuera del plazo de los cinco años los efectos de la comprobación, si bien puede fijar, tras la comprobación, los hechos, actos o elementos que determinan lo consignado en las

declaraciones que, al quedar dentro del ámbito temporal del artículo 64 de la LGT , sí pueden ser objeto de investigación y cuyo resultado podría ser el de la práctica de nueva liquidación por parte de la Administración. Es decir, la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad. Interpretar lo contrario sería tanto como reconocer una especie de ultra actividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella, que no podrían regularizarse pese a que en ellos se obtuvieran rendimientos, ganancias, deducciones o pérdidas que, originarias de la relación jurídica nacida del ejercicio prescrito, hubieran de ser comprobadas, dando lugar a la exigibilidad, en su caso, de la deuda tributaria correspondiente.

No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aún cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.

B.-En el segundo submotivo se cuestiona la conclusión del Tribunal a quo relativa a la inexistencia de un fondo de comercio.

Sin embargo, como dice el Fundamento de Derecho Noveno de la sentencia recurrida, "la Administración examinó las cuentas y balances comprobando que el valor que la fusión aporta a S. es la suma del valor de sus participadas, sin fondo de comercio. Por ello no se admite la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio, pues sin fondo de comercio no hay deducibilidad que es el primer requisito, como expone la Administración. La conclusión alcanzada por la Inspección, la comparte y ratifica la Sala de instancia, debiendo reiterarse que la Inspección, tras el examen de la documentación comprobada en el expediente, prueba que no fue correcto ese Fondo de Comercio, y esa incorrección no puede justificar la deducibilidad posterior que se pretende".

Se trata de una valoración probatoria efectuada por el Tribunal de instancia que concluye -de acuerdo con la Inspección- en la inexistencia de un fondo de comercio financiero. Esa valoración probatoria no puede ya ser desvirtuada en casación, salvo que la misma pudiera calificarse como arbitraria, algo que ni siquiera se invoca por la recurrente, sin que sea obstáculo a ello que con motivo de la fusión o incluso de la reclamación económico- administrativa la recurrente pidiese determinados informes acerca de la valoración de las entidades fusionadas, no constando que en el proceso de instancia se practicara ninguna prueba pericial al respecto."

**Sentencia de 19 de Enero de 2012 , Recurso de Casación núm. 3726/2009..Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998, Régimen de Declaración Consolidada. Cantidades pagadas a un inquilino para que desalojara el inmueble titularidad de la recurrente: dicho importe debe ser calificado como mayor valor del inmueble y no es gasto deducible. FD Noveno.**

**Sentencia de 2 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 441/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1993 a 1995 . Falta de justificación de la deducción de las variaciones de provisiones, gastos y pérdidas de otros ejercicios,, que es la razón expuesta por la Inspección para la regularización: su importe no resultaba deducible y, por ello, la sentencia, efectivamente, infringe el artículo 37.4 del Reglamento, precepto éste invocado por el Abogado del Estado y que dispone que: "Toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente y, en especial, cuando implique alteración en los criterios valorativos adoptados." Ni la Inspección ni el TEAC han acreditado, aunque fuera sucintamente, la razón de la negativa a la deducción de la referida partida. FD Cuarto.**

**Sentencia de 2 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 388/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Gastos deducibles, acreditación. “transferencias burdem.”**En primer lugar lugar, es necesaria la existencia de una vinculación concreta de cada servicio prestado por la empresa matriz a la filial, no siendo posible una deducción de gastos por los servicios comunes al grupo en virtud del volumen de ventas de cada filial, porque el volumen de ventas nada tiene que ver con la concreta actividad desempeñada por la recurrente, sin que la falta de individualización permita admitir la deducción pretendida. Además, tampoco se ha cumplido la obligación probatoria de que los citados gastos resulten necesarios para la obtención de los ingresos, que exista una relación directa entre ingresos y gastos, requisitos cuya prueba incumbe a la parte recurrente y que no han sido suficientemente acreditados, FD Tercero . En idéntico sentido , Sentencias de 2 de Febrero de 2012, Recurso de Casación 686/2009, FD Tercero y de 24 de Noviembre de 2011, Recurso de Casación. núm. 594/2009, FD Cuarto.

**Sentencia de 2 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 686/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998 . Gastos del personal directivo : liberalidades.**

**FD Cuarto”** A mayor abundamiento, debemos precisar que el recurso de casación no toma en consideración ni cuestiona el hecho acreditado del incumplimiento del contrato que C.S.A. formalizó en 4 de abril de 1990 con la entidad U.S.A., tal como resalta la sentencia de instancia, pues los gastos del Director de Planta y de los responsables de los departamentos técnicos debieran de haber correspondido a U. S.A., pero los asumió la recurrente sin recibir contraprestación a cambio, siendo estos gastos considerados como una liberalidad hacia otra sociedad [art. 14 e) de la LIS], sin que se esté en el supuesto del art. 16.1 de la Ley, ya que, en este caso, no se cuestiona por la Administración lo pactado por las partes. Por tanto, quedó en la instancia claro que la recurrente asumió unos gastos que eran obligación de otra de las partes contratantes, y la conclusión que se alcanza es la no deducibilidad de los expresados gastos, tal como correctamente estableció la Administración tributaria y confirmó la sentencia recurrida.

Asimismo, la anterior determinación debe ser apreciada en conexión con la doctrina reiterada de esta Sala que establece « que, en principio, la interpretación de las cláusulas contractuales es facultad privativa de los Tribunales de instancia, de manera que sólo es revisable en casación cuando aquélla pueda calificarse de -entre otros, estos son los adjetivos que venimos empleando constantemente- manifiestamente "irrazonable", "arbitraria", "absurda", "irracional", "disparatada", "ilógica" o "contraria al buen sentido "» [ Sentencia de 17 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 6603/2003 ), FD Sexto; en el mismo sentido, las Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2000 (rec. cas. núm. 2668/1996), FD Segundo ; de 2 de octubre de 2000 (rec. cas. núm. 1991/1995), FD Decimotercero ; de 28 de diciembre de 2000 (rec. cas. núm. 4869/1995), FD Segundo ; de 1 de julio de 2003 (rec. cas. núm. 94/1998), FD Undécimo ; de 15 de julio de 2003 (rec. cas. núm. 3604/1997), FD Octavo ; de 15 de marzo de 2004 (rec. cas. núm. 11056/1998), FD Cuarto ; de 18 de enero de 2005 (rec. cas. núm. 7321/2001), FD Quinto ; de 15 de diciembre de 2005 (rec. cas. núm. 592/2003), FD Cuarto ; de 8 de febrero de 2006 (rec. cas. núm. 4508/2003), FD Quinto ; de 12 de julio de 2006 (rec. cas. núm. 5609/2001), FD Segundo ; de 10 de octubre de 2006 (rec. cas. núm. 5888/2003), FD Decimosexto ; de 13 de julio de 2007 (rec. cas. núm. 11503/2004 ), FD Cuarto.a); de 9 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 7979/2004), FD Cuarto ; de 13 de noviembre de 2008 [(rec. cas. núm. 5442/2004), FD Décimo ; de 5 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 887/2006), FD Cuarto ; ( rec. cas. núm. 3550/2005), FD Segundo ; ( rec. cas. núm. 4561/2005), FD Tercero ; ( rec. cas. núm. 5183/2005), FD Segundo ; ( rec. cas. núm. 5387/2005), FD Tercero ; ( rec. cas. núm. 5501/2005), FD Segundo ; ( rec. cas. núm. 9771/2004), FD Segundo ; y ( rec. cas. núm. 9817/2004 ), FD Segundo]; de 6 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 2824/2003), FD Tercero ; de 7 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 5987/2003), FD Tercero ; de 28 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 10273/2004), FD Undécimo ; de 8 de octubre de 2009 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 234/2004), FD Cuarto ; y de 29 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 11318/2004 ), FD Vigésimosegundo”.

**Sentencia de 13 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 4964/2008 Impuesto sobre sociedades del ejercicio 1 de febrero de 1991 a 31 de enero de 1992. Obligación de conservar la justificación documental de los asientos contables : gastos por "compras" y "servicios exteriores”.**

**FD Cuarto** “ (...)Además, la Sala cree necesario reseñar otro extremo de interés, relativo a la indefensión aducida por la parte y al carácter esencial de la prueba denegada. En efecto, la prueba hace referencia a "relaciones de cualquier índole mantenidas con mi representada durante los ejercicios 93, 94 y 95", mientras que la regularización practicada se refiere al Impuesto sobre Sociedades, período 1 de Febrero de 1991 a 31 de Enero de 1992, es decir, la prueba era además impertinente conforme al artículo 283.1, pues en nada afectaba al ejercicio impugnado».

En fin, tampoco cabe atender a las circunstancias excepcionales concurrentes en el caso, para excusar la carga de la prueba que pesaba sobre «S.», porque la obligación de conservar la justificación documental de los asientos contables no sólo venía impuesta

por el artículo 37.4 del Reglamento del impuesto sobre sociedades de 1982, también la exigía el apartado 1 del artículo 30 del Código de Comercio [«Los empresarios conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales»], sin que ni siquiera el cese en el ejercicio de sus actividades eximiera su cumplimiento, conforme al apartado 2 de dicho precepto legal [«El cese del empresario en el ejercicio de sus actividades no le exime del deber a que se refiere el párrafo anterior y si hubiese fallecido recaerá sobre sus herederos. En caso de disolución de sociedades, serán sus liquidadores los obligados a cumplir lo prevenido en dicho párrafo»]. **En el mismo sentido , la Sentencia de 13 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 4910/2008 , FD Quinto.,**

**Sentencia de 14 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 823/2008 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1 de julio de 1998 a 30 de junio de 1999. Gastos no deducibles : cuantías satisfechas por Club de Futbol a la Liga Nacional de Fútbol Profesional. Tampoco lo son los gastos de adquisición de jugadores**

**FD Cuarto.**“(…)-/El motivo debe desestimarse de acuerdo con la doctrina de esta Sala recogida en dos sentencias de 3 y 4 de noviembre de 2011 , (...) De lo expuesto se infiere claramente que, contrariamente a lo que defiende la entidad Clu..., las cuotas extraordinarias que ésta debía abonar a la L.N.F.P. no constituyen la contraprestación por ser miembro de la Liga y, por ende, poder militar en la Primera División del Fútbol Profesional Español, sino que, por el contrario, tienen su origen directo y exclusivo en las deudas que el Club tenía, previa y fundamentalmente, con la Hacienda Pública, de manera que no tienen su origen en una nueva obligación sino que constituyen la liquidación de la referida deuda previa.

En suma, las denominadas cuotas extraordinarias no constituyen más que el pago de una deuda y, como tal, no son un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades". **En igual sentido, las Sentencia de 3 de Noviembre de 2011, Recurso de Casación núm. 4186/2007, FD Quinto. y 4 de Noviembre de 2011, Recurso de Casación núm. 4187/2007, FD Quinto .**

**FD Sexto.**”-En el siguiente motivo se aduce por la parte recurrente incorrecta interpretación de las normas contables sobre los gastos de adquisición de jugadores, y entiende que es incorrecta la conclusión de la sentencia de no considerar gasto deducible los gastos de adquisición de jugadores.(...)

/El motivo debe desestimarse porque estos gastos están intrínsecamente unidos al valor del elemento inmaterial adquirido, y no forman parte separado del mismo, lo que implica que no sean gastos deducibles, y lo que verdaderamente procedería es su deducción por vía de amortización. “

**Sentencia de 23 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 3798/2008 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994 .Tratamiento fiscal y régimen del establecimiento permanente. Aplicación CDI Hispano-Holandés. Los informes elaborados por los auditores señalando que el hecho de que las cuentas anuales estén verificadas por auditor y que su informe no contenga salvedades no añade valor probatorio a los libros de contabilidad, dado que el objeto de la auditoría de cuentas es verificar si las mismas ofrecen la imagen fiel y no la verificación de la corrección de los registros contables. No ha ofrecido la entidad prueba suficiente que permita desvirtuar las argumentaciones de la Administración para denegar la deducibilidad de los gastos, por lo que debe confirmarse el criterio mantenido por la Inspección y rechazar la deducción de los mencionados intereses así como, y consecuencia de ello, negar la deducción de los cargos por diferencia de cambio..FD Tercero. “ (...)Ahora bien, admitir que el régimen fiscal aplicable es previsto para los establecimientos permanentes no conlleva, contrariamente a lo que pretende el Abogado del Estado en la consideración final de su escrito de interposición del recurso, que deba rechazarse la deducibilidad de los intereses y diferencias de cambio objeto de discusión, sino que su procedencia o no derivará de las reglas establecidas en el ordenamiento tributario, cuyo análisis resulta procedente realizar. (...)**

Frente a esta consideración, confirmada por el TEAC, la parte, a quien correspondía la carga de probar la procedencia del gasto, adujo primero en vía administrativa y posteriormente en la instancia que la afectación de los créditos concedidos a T. BV por dos sociedades a los fines de su Sucursal española, queda probado con las certificaciones emitidas por KPMG Accountants NV.

Pues bien, esta Sala se ha manifestado sobre el valor probatorio de los informes elaborados por los auditores señalando que el hecho de que las cuentas anuales estén verificadas por auditor y que su informe no contenga salvedades no añade valor probatorio a los libros de contabilidad, dado que el objeto de la auditoría de cuentas es verificar si las mismas ofrecen la imagen fiel y no la verificación de la corrección de los registros contables [ Sentencias de 24 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 2053/2005), FD Segundo y de 3 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 2585/2004 ), FD Cuarto].

Pero es que, además, y como puso de manifiesto ya el TEAC, la certificación aportada no es un informe de auditoría sino una certificación en la que, para cada ejercicio, se hacen constar una serie de datos relacionados con la operación de préstamo (entidad crediticia, cantidad prestada, interés pagado, etc). En efecto, en la mencionada certificación expresamente se dice que sus "procedimientos de auditoría no constituyen una auditoría legal de las cuentas individuales de T. BV" (pág. 1 del certificado) y añade que el "certificado es emitido para el recurso interpuesto el 1 de marzo de 1999 ante el Tribunal de Impuestos de Madrid por los representantes de la "Sucursal en España de T. BV", y puede ser usado única y exclusivamente en relación con este asunto" (pág. 2),

limitándose a afirmar, en lo que se refiere a la afección, que "el dinero ingresado gracias a este préstamo se usó por entero para financiar el activo ubicado en España que aparece en el balance del establecimiento permanente español ("Sucursal de TORONA BV")" (págs. 1 y 2).

Por lo tanto, entendemos que, en estas circunstancias, no ha ofrecido la entidad prueba suficiente que permita desvirtuar las argumentaciones de la Administración para denegar la deducibilidad de los gastos, por lo que debe confirmarse el criterio mantenido por la Inspección y rechazar la deducción de los mencionados intereses así como, y consecuencia de ello, negar la deducción de los cargos por diferencia de cambio» (FD Tercero).

La misma solución debemos mantener, por consiguiente, con relación al ejercicio 1994, al haber ofrecido la entidad recurrente idénticas argumentaciones que las realizadas para el ejercicio 1992.”**En idéntico Sentencia de 16 de Febrero de 2012, Recurso de casación. núm. 5672/2008 ,FD Tercero.**

**Sentencia de 1 de Marzo de 2012 , Recurso de Casación núm. 422/2008. Impuesto de Sociedades, ejercicios 1997 y 1998. Administradores que al mismo tiempo son los accionistas de la sociedad .Los servicios que se aparentan prestar por parte de los administradores a la sociedad no responden a la realidad, de tal forma que las retribuciones percibidas deben considerarse retribución de fondos propios, y, en consecuencia, no resulta deducibles como gasto en el Impuesto de Sociedades.**

**FD Quinto** “.- En el tercer motivo se plantea la cuestión de la alegada infracción del artículo 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas por parte de la sentencia, en la medida en que confirma las resoluciones administrativas que no aceptaron la deducción como gasto de las retribuciones de los miembros del Consejo de Administración de la sociedad A., S.A.

Debemos tener en cuenta que los ejercicios a los que se refiere la controversia son los correspondientes a los años 1997 y 1998, en los cuales ya no estaba vigente la a Ley 61/1978 , del Impuesto de Sociedades, por haber sido derogada por su sucesora, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre , no siendo pues de aplicación el conocido artículo 13 .ñ) de aquella, que consideraba deducibles " Las participaciones de los administradores en los beneficios de la Entidad, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, o estén acordadas por el órgano competente, y no excedan del 10% de los mismos". En torno a este precepto y al artículo 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas , en el que se dispone que " La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, sólo podrá ser detraída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un

dividendo del cuatro por ciento, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido", surgió una doctrina jurisprudencial de esta Sala, plasmada, entre otras, en las Sentencias de 11 de marzo de 2008 (rec.cas. 3991/04 ), 24 de junio de 2009 (rec. cas 199/03 ), 21 de enero de 2010 (rec.cas. 4279/10 ) y 11 de marzo de 2010 (tres, correspondientes a los recursos de casación 10315/2003 , 4002/204 y 2578/04 ) .

La nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, La Ley 43/95 no dedica ninguna norma específica a las retribuciones de los administradores sociales, si bien el artículo 10.3 establece que: " 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". Y entre las normas a las que se remite ha de considerarse el Real Decreto 1643/1990 , por el que aprobó el Plan General de Contabilidad, en el que se recoge el principio de correlación de ingresos y gastos, conforme al cual " El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa." Por tanto, la retribución de los administradores, en la medida en que sea un gasto, será deducible de los ingresos y en este sentido, el ICAC en resolución de consulta, publicada en el Boletín Oficial del ICAC núm. 21, afirma: "...la retribución de los administradores de una sociedad es un gasto más necesario para poder obtener los ingresos correspondientes de la misma. De acuerdo con lo anterior, la cuenta de pérdidas y ganancias al recoger todos los ingresos de la sociedad y los gastos en que ha incurrido para su obtención, deberá incluir necesariamente la retribución correspondiente a los administradores al ser ésta, como se ha dicho anteriormente, un gasto más de la empresa ."

Y desde la óptica de los perceptores, el artículo 18 p) de la Ley 18/1991, de 6 de junio ) , del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , dispone que se incluirán en los rendimientos de trabajo " Las retribuciones de los miembros de los Consejos de Administración o de las Juntas que hagan sus veces."

Ahora bien, en el caso de administradores que al mismo tiempo son los accionistas de la sociedad se plantea la necesidad de distinguir cuando la retribución satisfecha es consecuencia de la prestación de servicios o cuando es mera retribución de capital, pues si es lo primero, el importe será gasto deducible en el Impuesto de Sociedades, pero no en cambio, cuando se trate de retribución de capital, ya que el artículo 14.1.a) de la nueva Ley (al igual que hacía su homónimo de la Ley 61/1978 ) dispone expresamente que no tendrán la consideración de gastos deducibles " los que representen una retribución de fondos propios".

Pues bien, sentado lo anterior, debemos poner de manifiesto que la sentencia nos dibuja una sociedad familiar, Inmobiliaria Algom S.A, perteneciente en su totalidad a los cinco hijos de D. Borja : D<sup>a</sup> Antonia , D. Juan Francisco , D. David , D. Alexis y D. Argimiro , con una participación cada uno del 20% y en la que hasta el 1 de junio de 1997 el padre, fue administrador único. Sin embargo, en dicha fecha se constituyó un Consejo de Administración, compuesto por los hijos, todos ellos únicos accionistas de la sociedad (sin perjuicio de la representación por su padre de uno de ellos, por razón de incapacidad), mientras que las tareas de dirección en la empresa se realizan por un empleado, D. Indalecio . A ello ha de añadirse que, como consecuencia de la modificación operada en junio de 1997, se procedió a dar nueva redacción al artículo 12 de los Estatutos, en el que se hizo constar que "...Los cargos del Consejo serán retribuidos, estableciéndose a éstos la cantidad de 4.200.000 pesetas (25.242,51 €) anuales, una vez cumplidos los requisitos exigidos en el artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas .", y que la sociedad contabiliza estas retribuciones como gastos con anotaciones mensuales del mismo importe (350.000 pesetas por mes en 1997 y 1998). Por último, la sentencia pone de relieve la aportación de nóminas ante la Inspección y, posteriormente, al tratar de las sanciones, que la entidad recurrente ha tratado de "eludir la tributación de los rendimientos, dándoles la apariencia de rendimientos de trabajo."

Teniendo en cuenta las circunstancias anteriormente indicadas, y desde luego la de que los administradores son todos ellos accionistas de la sociedad, la Sala de instancia, considera, que no se ha acreditado prestación personal de los consejeros a la sociedad y que la retribución percibida por los mismos debe considerarse retribución de fondos propios, argumentándose que "el artículo 14.1 .a) de la Ley 43/95 establece que no tendrán la consideración de gastos deducibles los que representen una retribución de los fondos propios, donde deben incluirse no sólo las cantidades destinadas a retribuir, directa o indirectamente, el capital propio, cualquiera que sea su denominación, sino también las participaciones en beneficios por cualquier concepto distinto de las prestaciones personales."

Dicho lo anterior, el motivo debe desestimarse porque, aun cuando la redacción de la sentencia no sea lo suficientemente clara, del conjunto de la misma se deduce que la Sala de instancia, a partir del material aportado por la Inspección, ha apreciado que los servicios que se aparentan prestar por parte de los administradores a la sociedad no responden a la realidad, de tal forma que las retribuciones percibidas deben considerarse retribución de fondos propios, y, en consecuencia no resulta deducibles como gasto en el Impuesto de Sociedades.

En todo caso, debemos indicar que las circunstancias concurrentes habían sido puestas de relieve por la Inspección y en la resolución del TEAC, pese a lo cual, la demandante

en la instancia no utilizó el período probatorio para demostrar que los servicios, y de que clase, se habían prestado por los miembros Consejo de Administración.

Finalmente, no desconocemos la necesaria realización de funciones típicas dispuestas por la ley, por parte del Consejo de Administración, pero respetamos la apreciación de la Sala de instancia que a partir de las circunstancias que antes se describieron, ha estimado la creación de una apariencia de relación de servicios que no responde a la realidad.”

**Sentencia de 22 de Marzo de 2012 , Recurso de Casación núm. 3786/2008. Impuesto de Sociedades, ejercicios 1999 a 2001. Aportación no dineraria. Apariencia de titularidad real en una entidad independiente, que no tiene tal carácter, con el fin de justificar la facturación de un canon deducible. No deducibilidad**

**FD Tercero** “ (...)Como todas las entidades mencionadas son participadas, directa o indirectamente, por N. S.A, en un porcentaje del 100 por 100 o próximo a él, es evidente que sigue manteniendo la titularidad material de la licencia, por la que, sin embargo, paga un canon, cuyo importe pretende deducir como gasto en el Impuesto de Sociedades. En definitiva, y tal como aprecia la Sala de instancia, a quien corresponde esta función según reiterada jurisprudencia, se crea una apariencia de titularidad real en una entidad independiente, que no tiene tal carácter, en la medida que ésta última aparece controlada por la recurrente.

Por tanto, sobre la base de tales datos puestos de relieve en la resolución inspectora, y que el TEAC confirma, la inferencia no puede ser más lógica: a través del juego de operaciones llevadas a cabo, utilizando la figura de la aportación no dineraria, se ha logrado crear una apariencia de titularidad de las marcas en entidad distinta de N. S.A, detrás de la cual aparece que ésta última, al ostentar el control de las distintas sociedades del grupo, sigue manteniendo el de las marcas y, por tanto, la titularidad material de ellas. De aquí que si se acudiera a la técnica del levantamiento del velo, nos encontraríamos al final a la entidad recurrente.

Y como la deducibilidad en el Impuesto de Sociedades del canon satisfecho por la utilización de una licencia tiene como presupuesto necesario que la titularidad de ésta pertenezca a un tercero, es clara la improcedencia de la misma en el presente caso, en el que concurre la circunstancia indicada y en el que la sentencia da por probado que el conjunto de operaciones llevadas a cabo tiene como único objetivo la obtención de un beneficios fiscal.

Frente a ello no puede afirmarse la aplicación de la economía de opción porque la recurrente no supera el "test" que supone la necesidad de motivo económico válido, que

no se explica ni puede descubrirse en el proceso de cesión de licencia y adquisición sublicencia que acaba de explicarse.

Tampoco se infringe la libertad de establecimiento del Derecho Comunitario, pues, aquí la controversia no surge en relación con la creación de una filial en un territorio determinado, sino en el juego de cesiones de las marcas para justificar la facturación de un canon deducible.

Por ello, el motivo no puede prosperar.”

**Sentencia de 16 de Abril de 2012 , Recurso de Casación núm. 463/2009. Impuesto sobre Sociedades, periodo 1 de enero-2 de marzo de 1992 .Gastos que se corresponden con acciones sociales, de patrocinio y relaciones públicas con clientes o proveedores con fines publicitarios. Convenientes pero no necesarios.FDS Segundo y Tercero “(...) En consecuencia, los gastos causados por el sujeto pasivo del Impuesto, constituidos por "relaciones publicas", no tienen esa consideración de "necesarios" al tratarse de gastos "convenientes", que derivan más de un uso social, cuyo fundamento es distinto al propio de "gasto necesario" fiscal. Es cierto, se reitera, que la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades ha introducido una nueva regulación sobre esta materia, conforme establece su artículo 14 , pero no es menos cierto que esta normativa no resulta aplicable al caso, dado el ejercicio liquidado".Las sentencia de esta Sala y Sección de 9 de octubre de 2009 (cas. 9187/2003 FJ 4 °), 18 de diciembre de 2009) (cas. 1273/2009 ), 11 de junio de 2010 (cas. 5297/2004 ) y 29 de septiembre de 2010 ( cas. 4021/2005 ) se han decantado por una interpretación restrictiva del artículo 14.f) de la Ley 61/1978 , confirmando la doctrina de las sentencias de 29 de junio de 1998 , 11 de abril y 30 de noviembre de 2007 .”**

**Sentencia de 20 de Abril de 2012 , Recurso de Casación núm. 1989/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. No deducibilidad de las cantidades pagadas a la sociedad luxemburguesa. FD Sexto:” (...)**

La sentencia de instancia ha valorado que la entidad no ha presentado pruebas fehacientes de que estos gastos pagados lo fueran en beneficio o utilidad de la empresa S. España S.A. (conforme al art. 114 de la LGT a ella le incumbe la carga de la prueba), y dice la Inspección que en los documentos aportados no consta que S.I fuera la destinataria de esos servicios por lo que deja sin acreditar uno de los requisitos necesarios para determinar que S., pagadora de esos gastos necesarios, fuera la destinataria de los servicios abonados. Toda documentación tendente a acreditar un

gasto susceptible de deducción por su propia naturaleza debe ser exhaustivo y detallado donde se relacione el servicio prestado y a quién y ello es lo que no consta en el presente caso, por lo que debe reputarse correcto el criterio de la sentencia recurrida de no considerar suficientemente acreditado la justificación del gasto ni la correlación de los ingresos, no siendo por tanto deducibles.

En cualquier caso, como advierte el Abogado del Estado, lo que en el fondo hace la recurrente es reprobar la valoración que de la prueba realizó la sentencia recurrida para acabar reconduciendo la infracción a una falta de motivación.

En efecto, la recurrente ha aplicado su esfuerzo a desvirtuar una apreciación probatoria de la Sala que, como tal, esté excluida de su posible revisión en vía casacional”

**Sentencia de 30 de Abril de 2012 , Recurso de Casación núm. 928/2010. Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2003. Existencia de una liberalidad : ampliación de capital con una prima de emisión tan desproporcionadamente elevada que no responde a su funcionalidad propia ni tiene justificación mercantil. FDS Segundo y Tercero.**

**Sentencia de 9 de Mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 3800/2008 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995. Gastos no deducibles : la recurrente no acredita que los pagos hechos por la filial española tengan como contrapartida una auténtica contraprestación que reporte un beneficio o utilidad cierta a la entidad española y no se trate de una mera distribución entre los miembros del grupo de gastos incurridos por la coordinadora o central en Europa bien para rendir información a la matriz americana a efectos de su función de vigilancia y control como accionista cabecera del grupo. Repercusión, por consiguiente, improcedente aún cuando fuera acorde con lo pactado entre ellas. FDS Tercero y Cuarto.**

**FD Quinto .** “En el siguiente motivo se aborda la cuestión de la procedencia de la deducción total de las cantidades que se ha acordado abonar a los trabajadores como consecuencia de su prejubilación, bien de una sola vez en el ejercicio en que se firma el acuerdo -tesis de la recurrente-, bien en los ejercicios sucesivos a medida que se vayan satisfaciendo dichas cantidades.

En este cuarto motivo de casación, formulado al amparo de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional, por vulneración de la jurisprudencia de este Tribunal en relación con el art. 13.2.a) de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades, reproducido de forma idéntica por el art. 13.2.a) de la Norma Foral 7/1996 del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Guipúzcoa, la recurrente considera que el gasto derivado de las indemnizaciones pactadas con el personas es deducible en el momento en que se firman los acuerdos de Resolución de los Contratos de Trabajo con

cada uno de los trabajadores, pues desde ese momento surge la efectividad obligacional de dichos acuerdos, que es inmediata por no tratarse de un supuesto de obligación condicional suspensiva, como pretendía la Administración. Considera la recurrente que la Sentencia de Instancia vulnera la Jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la deducibilidad de la provisión para responsabilidades, que, si bien se refiere a la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, sería también aplicable en relación con la Ley 43/1995, por no haber variado en esta última los requisitos para la deducibilidad de esta provisión.

Transcrito en el Fundamento Jurídico tercero de esta sentencia lo razonado por el Tribunal de instancia en relación con esta cuestión, el examen del motivo ha de partir de lo dispuesto en el artículo 13.2 de la Norma Foral, que es reproducción del mismo artículo de la Ley del Impuesto, en los que se establece que, después de considerar no deducibles "las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables", señala en su apartado 2, "No obstante lo establecido en el apartado anterior, serán deducibles: a) Las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida".

El supuesto que aquí se enjuicia no puede incluirse en el supuesto de deducibilidad a que se refiere este último apartado, pues no se trata de pagos pendientes en el momento de la firma del acuerdo, sino de pagos que se van realizando periódicamente hasta que se cumpla alguna de las condiciones resolutorias. En el momento de la firma del acuerdo existía un crédito en favor del trabajador, pero su satisfacción no tenía porque hacerse en ese momento, sino que se difería a momentos posteriores a modo del cumplimiento de una obligación a plazos.

Las sentencias de esta Sala que se aportan para justificar la admisión del recurso, aunque inciden sobre la aplicación del artículo mencionado, no contemplan el caso aquí examinado, pues se refieren, la de 19 de julio de 2004 a las indemnizaciones debidas como consecuencia de un expediente de regulación de empleo, en el que no se menciona que exista una deuda diferida a plazos, y la de 29 de junio de 2009, en la que lo que se dota es una mera previsión no una provisión, al no existir derecho de crédito alguno reconocido a favor del trabajador".

**Sentencia de 9 de Mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 638/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996 y 1997. La falta de nota de ajenidad impide la deducción de las retribuciones y cotizaciones laborales del administrador. En realidad no se trata de una cuestión probatoria, sino de incompatibilidad conceptual de ambas retribuciones, la percibida como administrador y la que obedece al contrato de alta dirección, lo que genera la irrelevancia de las pruebas practicadas, Tampoco son deducibles los pagos de pensiones a las viudas de los apoderados, por ser una decisión unilateral de la sociedad. Existe falta de acreditación de un lado, de la relación de gastos de promoción en relación con sus productos, y de otro de la realidad de los gastos de mejora de imagen comercial y ventas constituidas básicamente por gastos producidos en concepto de cuotas de asociaciones, gastos de viaje y de restauración. FDS Cuarto a Sexto y Octavo. En el**

**mismo sentido Sentencia de 16 de Mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 1070/2008 , FDS Segundo y Tercero.**

**Sentencia de 24 de Mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 255/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1997 a 2000 , ambos inclusive. Operaciones vinculadas. Valoración de la prestación de los servicios de apoyo a la gestión,. Artículo 16.5 de la Ley 43/1995 . Prueba: tales servicios no se han prestado. FD Sexto .**

**Sentencia de 4 de Junio de 2012, Recurso de Casación núm. 2776/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1995, 1996 y 1997. Entidades Financieras. Gastos accesorios a las operaciones de adjudicación de inmuebles .Improcedencia de su deducción. Toda la argumentación de la parte recurrente se basa en considerar que son aplicables las normas contables de la Circular 4/1991 del Banco de España. Sin embargo, la citada Circular no es de aplicación a las adquisiciones de inmuebles que están en el origen de este litigio.**

**FS Sexto “.** En su cuarto motivo de casación dice el B. DE S. que la Audiencia Nacional considera que los gastos accesorios a las operaciones de adjudicación de inmuebles objeto de ajuste positivo debieron incorporarse como mayor valor de adquisición de los bienes inmuebles, en aplicación del artículo 40.1 del Real Decreto 2631/1982 ("el precio de adquisición se obtendrá añadiendo al precio de compra todos los gastos accesorios hasta su puesta en funcionamiento").

La deducibilidad de determinados gastos conexos con la adquisición de inmuebles se plantea en relación con los tres ejercicios regularizados, 1995, 1996 Y 1997.

Toda la argumentación de la parte recurrente se basa en considerar que son aplicables las normas contables de la Circular 4/1991 del Banco de España.

Sin embargo, la citada Circular no es de aplicación a las adquisiciones de inmuebles que están en el origen de este litigio. Una vez descartada la aplicación de las normas de la referida Circular, la aplicación de las normas generales no parece que plantee dificultades:

a) Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en las adquisiciones de los inmuebles objeto de los contratos de compraventa, debe indicarse que o bien debe cargarse a una cuenta deudora de Hacienda pública si es deducible o bien incorporarse al precio de adquisición si no lo es.

La norma segunda, de las de valoración, del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, establecía que los impuestos indirectos que graven los elementos del inmovilizado material "... se incluirán en el precio de adquisición cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública...". Y en

el caso de las entidades financieras, estando exento el grueso de sus operaciones, la mayor parte del IVA soportado no será deducible por aplicación de lo establecido en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) La adquisición de un inmueble no constituye "per se" un ingreso que dé derecho a deducir el IVA soportado, sino que lo que procede es su activación como mayor valor del inmueble adquirido como un gasto accesorio integrante del valor de adquisición en los términos del artículo 40.2 del RIS de 1978, que establece que: "El precio de adquisición se obtendrá añadiendo al precio de compra los gastos accesorios hasta la efectiva puesta en funcionamiento". En los mismos términos se expresa el citado Plan General de Contabilidad al delimitar que el precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.

Estos mismos preceptos justifican el rechazar la deducción como gasto de los satisfechos por la formalización de las escrituras de compraventa, que, como gastos accesorios, han de incorporarse al precio de adquisición.

En relación con los gastos de planificación de infraestructura de unos terrenos, ha de añadirse a lo anterior lo dispuesto en la Norma 3ª de valoración del Plan General de Contabilidad, a cuyo tenor se incluirán en su precio de adquisición (se refiere a terrenos y solares), entre otros, los gastos de acondicionamiento, derribo de construcciones, gastos de inspección y levantamientos de planos, etc. cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, lo que aboca, en el presente caso, a incorporarlos al precio de adquisición, al igual que los demás conceptos anteriormente examinados.

En definitiva, ha de rechazarse la deducción de esos gastos accesorios pues han de incorporarse al precio de adquisición."

**Sentencia de 4 de Junio 2012 , Recurso de Casación núm. 4093/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995. Deducibilidad gastos de relaciones públicas y atenciones a clientes. La vinculación entre el gasto realizado y contabilizado y la actividad de la sociedad y sus ingresos es cuestión fáctica que queda extramuros del ámbito casacional. FD Segundo**

**Sentencia de 20 de Junio de 2012 , Recurso de Casación núm. 3421/2010. Impuesto de Sociedades, ejercicios 1996 a 1999 . No existe inconveniente alguno en que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en vía judicial; siendo así, la sentencia incurre en incongruencia omisiva al dejar imprejuzgada la realidad del gasto a través de la correspondiente justificación documental aportada en vía jurisdiccional, como la concurrencia de los demás requisitos exigidos para poder disfrutar de la deducción declarada. Resolviendo el asunto el T.S. declara que la carga de la prueba corresponde al contribuyente, quien tiene que acreditar que los citados gastos calificados a priori como liberalidad se**

**encuadraban en alguno de los supuestos que permite que sean fiscalmente deducibles. Si bien, como el recurrente aportó documentación con la demanda, considera el TS procedente ordenar la retroacción de actuaciones a la vía administrativa para que la Inspección proceda a la valoración adecuada de las nuevas pruebas admitidas en vía judicial, en relación a los gastos controvertidos y a las deducciones cuestionadas en el proceso, antes de la practica de la nueva liquidación. Nada impide aceptar soportes documentales diferentes a la factura para poder justificar los gastos o bien facturas que adolezcan de algún defecto. Votos Particulares.**

**FD Quinto.**-Procede rechazar la oposición que realiza la representación estatal sobre la imposibilidad de aportar en vía judicial nuevos elementos de prueba no esgrimidos por el obligado tributario con anterioridad en la vía administrativa para avalar los hechos sobre los que se funda la pretensión ejercitada, pues el carácter revisor de la Jurisdicción sólo impide alterar los hechos que individualizan la causa de pedir o modificar las pretensiones.

En efecto, el recurso contencioso administrativo, pese a la denominación que utiliza la Ley, no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que se trata de un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos, y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida, aún cuando se mantenga la necesidad de la previa existencia de un acto expreso o presunto, salvo que se trate de inactividad material o de vía de hecho de la Administración, y no quepa introducir nuevas cuestiones o pretensiones no hechas valer en la vía administrativa.

Así se deduce del propio artículo 56 de la Ley de la Jurisdicción, que tras señalar en su apartado 1 que "en los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración", dispone en el apartado 3 que "con la demanda y la contestación las partes acompañaran los documentos en que directamente funden su derecho, y si no obraren en su poder, designarán el archivo, oficina, protocolo o persona en cuyo poder se encuentren", y en el apartado 4 que "después de la demanda y contestación no se admitirán a las partes más documentos que los que se hallen en alguno de los casos previstos para el proceso civil. No obstante, el demandante podrá aportar, además, los documentos que tengan por objeto desvirtuar alegaciones contenidas en las contestaciones a la demanda y que pongan de manifiesto disconformidad en los hechos, antes de la citación de vista o conclusiones.

Por otra parte, la posibilidad de incorporar al proceso nueva documentación acreditativa de los hechos ha sido expresamente reconocida por esta Sala en la sentencia de 11 de Febrero de 2010, cas. 9779/2004, al resolver un supuesto similar.

Por tanto, debe concluirse que no existe inconveniente alguno en que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en vía judicial, llamando la

atención a la Sala que el Abogado del Estado plantee esta cuestión en casación por primera vez, pues en la contestación a la demanda obvió pronunciarse sobre este tema.

**FD Sexto.**-Salvada la objeción procesal, se impone la estimación del primer motivo.

Aunque la Sala en su Fundamento Quinto comparte los criterios de la Inspección que atribuía al contribuyente la carga de la prueba no sólo sobre la realidad del gasto a través de su correspondiente justificación documental, sino además sobre la concurrencia de los demás requisitos exigidos para poder disfrutar de la deducción declarada, que le llevó, en aplicación de estas reglas, a desestimar las alegaciones deducidas por el obligado por no haberse acreditado su correlación con la obtención de ingresos, ha de considerarse insuficientemente motivada la argumentación dada en respuesta a la impugnación deducida en la demanda, en cuanto se limita a señalar que "tales criterios no resultan desvirtuados por el informe pericial practicado en los presentes autos, en el que se afirma de forma genérica que todos los gastos están debidamente contabilizados, pues salvo las excepciones que son objeto de rectificación, ha de concluirse que no cumplen en debida forma los requisitos legal y reglamentariamente establecidos, especialmente por falta de prueba suficiente, no obstante la existencia en su caso de las facturas correspondientes y su contabilización".

Con esta respuesta olvidó la Sala que además de la prueba pericial la recurrente aportó una amplia documentación para salvar el obstáculo apreciado por la Inspección y que justificaba, a su juicio, la deducibilidad de los gastos declarados por su relación con la actividad de la empresa, prueba que no fue tenida en cuenta por la Sala, pese a su admisión, pues ni fue valorada, a diferencia de lo que hizo el TEAC, al pronunciarse sobre los casos puestos como ejemplo frente a la manera de proceder la Inspección, ni ordenó reponer las actuaciones para que al actuario pudiera valorarla adecuadamente.

En todo caso, resulta patente que la Sala guarda silencio sobre las alegaciones deducidas por la recurrente frente al rechazo por la Inspección de las deducciones de la cuota por actividades de investigación y desarrollo, no obstante haberse acompañado también documentación con la demanda que, en su opinión, acreditaba su pretensión.

**FD Séptimo.**-Estimado el motivo, resulta necesario examinar el asunto en los términos en que está planteado el debate, según prevé el art. 95.2 d) de la Ley de la Jurisdicción .

Pues bien, ante todo, hay que descartar que la Inspección vulnerase los preceptos sobre la carga de la prueba.

Conviene recordar que la recurrente, en el procedimiento inspector, mantuvo la postura de que una vez acreditada la contabilidad del gasto la única forma de eliminar la deducción de un gasto real y contabilizado era mediante la prueba en contrario por parte de la Inspección de la que resulte que tal gasto no existió, al gozar el mismo, como hecho declarado, de la presunción legal de veracidad.

No podemos compartir este criterio, pues aunque la entrada en vigor del Impuesto sobre Sociedades aprobado por la ley 43/1995, de 27 de Diciembre, generó cambios sustanciales en lo que a la determinación de la base imponible se refiere, al introducir, como principio general, la determinación de la base imponible fiscal partiendo del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, lo que permite

mantener, en principio, que todo gasto contabilizado que tenga una justificación contable por su vinculación con los ingresos del ejercicio es un gasto deducible, sin que sean necesarias más justificaciones, no podemos sin embargo, desconocer, que el art. 14 de la Ley en la relación de gastos no deducibles fiscalmente incluyó cuatro excepciones a la no deducibilidad de los donativos y liberalidades, concretamente los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores; los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa; los gastos para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o la prestación de servicios y los gastos correlacionados con los ingresos, lo que comporta que la carga de la prueba, por aplicación del entonces vigente art. 114 de la Ley General Tributaria correspondiera, en todo caso, al contribuyente, quien tenía que acreditar que los citados gastos, calificados a priori como liberalidad, se encuadraban en alguno de los cuatro supuestos y, que por lo tanto, eran fiscalmente deducibles.

**FD Octavo.**-Despejada esta cuestión, y reconocida la posibilidad de admitir en la vía judicial pruebas que no fueron aportadas previamente ante el procedimiento inspector, la Sala se encuentra con una amplia documentación que se aportó con la demanda, que afecta tanto a los gastos que aparecen reseñados en la lista aportada, como a las deducciones por I+D de Biesa no admitidas, y que no fue valorada en la instancia, sin que el Abogado del Estado tampoco realizase alegaciones ni en el escrito de contestación ni en el trámite de conclusiones sobre la suficiencia o no de la justificación ofrecida para subsanar el incumplimiento inicial en que incurrió la parte al no atender los requerimientos realizados por el actuario y que determinó la regularización practicada.

En esta situación, a la luz de las circunstancias específicas del caso, y a fin de no causar indefensión a las partes, se considera procedente ordenar la retroacción de actuaciones a la vía administrativa para que la Inspección proceda a la valoración adecuada de las nuevas pruebas admitidas en vía judicial, en relación a los gastos controvertidos y a las deducciones cuestionadas en el proceso, antes de la practica de la nueva liquidación.

**FD Noveno.**-Queda por examinar la corrección del rechazo de los gastos específicos por parte de la sentencia impugnada a que se refieren los Fundamentos Sexto y Séptimo.

En relación con esta cuestión, el Abogado del Estado opone que nos hallamos en un recurso de casación, por lo que la recurrente debió acreditar que la valoración de la Sala fue errónea, inicua o absurda.

Ciertamente, en casación no cabe revisar la valoración realizada por la Sala de instancia salvo en los supuestos excepcionales tasados, situación que no se denuncia en este caso al pretenderse simplemente la rectificación de la valoración dada a los casos cuestionados.

No obstante, por lo que respecta a los gastos del caso 3 reseñado en las alegaciones ante el TEAC, esto es, a la indemnización satisfecha a la entidad italiana Euroresearch, S.L, procede confirmar la decisión desestimatoria, pues dejando a un lado el momento en que se aportó la escritura privada de transacción es lo cierto que los antecedentes contractuales no van a nombre de BIESA, sino al de Europharma, S.A, que era entidad distinta, aunque del mismo grupo, lo que impedía la deducción declarada.

A la misma conclusión se llega respecto al gasto soportado por la factura emitida por Boehringer Ingelheim KG por importe de 211.649,24 marcos alemanes (equivalentes a 17.129.403 pts), caso 4 del escrito de alegaciones ante el TEAC, al haber considerado insuficiente la Sala la posesión de la factura para justificar la naturaleza del gasto.

En cambio, en cuanto a la no deducción por no reunir las facturas giradas los requisitos formales establecidos en el Real Decreto 2402/1985, aún cuando es cierto que si bien, en términos generales, a efectos probatorios, la factura se sitúa como medio de prueba principal o prioritario en relación con los gastos y deducciones que procedan por las operaciones realizadas por empresarios, no lo es menos que nada impide aceptar soportes documentales diferentes a la factura para poder justificar los gastos o bien facturas que adolezcan de algún defecto, afirmación que ahora se sustenta en los artículos 105 y 106 de la nueva Ley General Tributaria, por lo que la objeción dada no puede ser confirmada por carecer de fundamento legal.

**FD Décimo.-** Por lo expuesto, procede estimar parcialmente el recurso de casación, y por las razones dadas estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo, debiendo proceder la Inspección a completar la comprobación valorando la nueva prueba documental aportada al proceso respecto de los casos cuestionados en la demanda, antes de efectuar la liquidación definitiva. “

**Sentencia de 21 de Junio de 2012, Recurso de Casación núm. 1249/2009. Impuesto de Sociedades, ejercicios 1990, 1991, 1992, 1993 y 1994. Préstamo concedido a la actora por entidad austriaca: los intereses de ese préstamo no reúnen ese requisito legal de la deducibilidad.**

**FD Sexto”** (...) Como ha quedado dicho anteriormente, en el Decimoprimer motivo, la recurrente alega infracción del artículo 13.1 de la Ley 61/1978 y, por inaplicación del artículo 11, y en particular de su apartado 2c), de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión e industrialización; en Décimosegundo, se alega infracción del artículo 24 de la Ley General Tributaria y jurisprudencia que lo interpreta y en el Décimotercero se reprocha infracción de la normativa dictada para evitar la doble imposición, las normas relativas a la declaración de fraude de ley e inaplicación de los artículos 25.1 y 26 del Convenio de 20 de diciembre de 1996, ratificado por Instrumento de 14 de septiembre de 1997, entre España y la República de Austria, para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio.

Los motivos deben desestimarse a partir de que la sentencia da por probado que los gastos no son necesarios para la obtención de los ingresos y ratificando la conclusión de la Sala de instancia, cabe señalar que la recurrente, en 1991 y 1992, llevó a cabo dos reducciones de capital con devolución de aportaciones a los socios, por importe de 105.000.000 ptas., cada una de ellas, a lo ha de añadirse que en 1994 adquirió acciones propias en la proporción equivalente a la mitad del capital y, por último, los fondos obtenidos se destinaron a la adquisición de una participación de una sociedad irlandesa (Car Inspection Company) que no desarrollaba actividad económica alguna, limitándose a tener el dinero en caja y bancos hasta que el 29 de diciembre de 1992, en que comenzó a comprar acciones de la sociedad brasileña Plast Group.

Finalmente, la cuestión de la posible doble tributación derivada de la alegación de que Ergo, con ocasión de la percepción de intereses en Austria, tributó por ello, no fue objeto de consideración en la sentencia, por lo que el motivo debió formularse por la vía del artículo 88.1.c) de la Ley de esta Jurisdicción y no a través de la letra d) de dicho precepto, siendo, en consecuencia, inadmisibles.”

**Sentencia de 22 de Junio de 2012 , Recurso de Casación núm. 1600/2009. Impuesto de Sociedades, ejercicio 1993. Gastos de personal. La prueba pericial es inidónea como medio de acreditar la realidad de los gastos que no hubieran sido previamente objeto de acreditación.”** La prueba pericial practicada en autos, bien la consistente en aportación del dictamen emitido por el perito judicial, bien por ratificación del dictamen previamente emitido por un profesional de la elección de la empresa actora, es improcedente en su valor probatorio, siendo necesario dejar constancia de que la admisión como prueba de cualquiera que pudiera proponerse y, por tanto, las dificultades que presenta el examen previo y su inadmisión preliminar, son directa consecuencia de la aplicación a nuestro proceso del nuevo régimen de la prueba establecido en la Ley de Enjuiciamiento Civil , que rige en nuestro proceso contencioso-administrativo por razón de la supletoriedad de aquélla ( disposición final primera de la Ley de esta Jurisdicción ), en la cual, a diferencia de lo que sucedía con la LEC de 1881, no hay un trámite específico de admisión de la prueba pericial, de determinación del objeto de la pericia y de contradicción de las partes en cuanto a dicho objeto”.**FD Quinto.**

“En consecuencia, los gastos causados por el sujeto pasivo del Impuesto, constituidos por "relaciones publicas", no tienen esa consideración de "necesarios" al tratarse de gastos "convenientes", que derivan más de un uso social, cuyo fundamento es distinto al propio de "gasto necesario" fiscal. Es cierto, se reitera, que la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades ha introducido una nueva regulación sobre esta materia, conforme establece su artículo 14 , pero no es menos cierto que esta normativa no resulta aplicable al caso, dado el ejercicio liquidado".

Las sentencia de esta Sala y Sección de 9 de octubre de 2009 (cas. 9187/2003 FJ 4º), 18 de diciembre de 2009 (cas. 1273/2009 ), 11 de junio de 2010 (cas. 5297/2004 ) y 29 de septiembre de 2010 ( cas. 4021/2005 ) se han decantado por una interpretación restrictiva del artículo 14.f) de la Ley 61/1978 , confirmando la doctrina de las sentencias de 29 de junio de 1998 , 11 de abril y 30 de noviembre de 2007 “ **FD Décimo.**

**Sentencia de 27 de Junio de 2012 , Recurso de Casación núm 6555/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1995 a 1998. Deducibilidad fiscal por las pérdidas extraordinarias.Sin embargo, la regularización parte no de un incumplimiento del principio de la preceptiva amortización sistemática durante la vida útil de los bienes, sino del hecho de que en los casos en que la duración de los contratos era inferior a la vida útil estimada del bien el obligado tributario cedía de forma**

**gratuita a través de su venta por 0 pesetas a sus clientes unos equipos con un valor de mercado aún relevante o bien hacía dejación pura y simple de los mismos, lo que no quedó desvirtuado en las actuaciones de instancia, afectando además esta declaración no sólo a las ventas por cero pesetas o a las cesiones gratuitas de los bienes objeto de arrendamiento, sino también al resto de las ventas. FD Séptimo .**

**Sentencia de 28 Junio 2012 , Recurso de Casación núm. 1585/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1991. Gastos de obras que se encontraban en curso al término del ejercicio.: aplicación del art. 109.3 del Reglamento de 1982: activación de los mismos . El precepto no es ilegal . Tal carga financiera no es deducible en tanto la obra esté "en curso". Los gastos serán deducibles en el ejercicio en que la obra sea enajenada, total o parcialmente.**

**FD Tercero** “ Antes de referirnos al cuarto de los motivos de casación señalamos que la Inspección regularizó gastos, por importe de 161.419.726 ptas. que habían sido contabilizados como deducibles en el ejercicio, teniendo la consideración de activables, por tratarse de gastos de obras que se encontraban en curso al término del ejercicio.(...)

.Como hemos señalado con anterioridad, en el cuarto motivo se alega "improcedencia de la activación de los gastos financieros derivados de la adquisición de los terrenos identificados como "Vía Parque San Juan" y "La Chimenea", aplicada por el ajuste del apartado 3.1º del acta de Inspección, con invocación del artículo 109.3 del RIS. En primer lugar, deducibilidad de los gastos ajustados por este motivo que ni siquiera son todos financieros, pues la Inspección de los Tributos incluyó en el ajuste tanto gastos financieros como no financieros (cuestión omitida por la sentencia impugnada, incurriendo por ello en incongruencia omisiva que vulnera el artículo 33.1 de la Ley Jurisdiccional y el artículo 24 de la Constitución . En segundo lugar, inexistencia de obra y, lógicamente, de carga financiera asociada a la misma e ilegalidad de la norma aplicada".

Se expone que los gastos financieros se corresponden en su integridad con la financiación de la adquisición de los terrenos, a la que no se refiere el artículo 109.3 del Reglamento del Impuesto de Sociedades , que fue el aplicado por la Inspección, al considerar que la financiación correspondía a gastos de obras que al término del ejercicio no estaban en curso. Esta cuestión no es resuelta por la sentencia, a juicio de la recurrente, que considera que la sentencia ha incurrido en incongruencia.

En fin, también se alega la inexistencia de obra en curso por dificultades administrativas, y, en consecuencia, de gastos asociados a la misma.

Por otra parte, entiende la recurrente que existen otros gastos, tanto en el caso de La Chimenea como en el Vía Parque San Juan, que no son gastos financieros, a los que, por

ello, no se refiere el artículo 109.3 del RIS, siendo gastos deducibles, en el ejercicio. Respecto de estos, la sentencia, siempre según la recurrente, incurre en incongruencia.

Pues bien, el principio general del que debe partirse es de la deducibilidad de los gastos financieros, considerando como tales, a la luz del artículo 109.1 del Reglamento del Impuesto de Sociedades , aprobado por Real Decreto 2631/1982 , " los derivados de la utilización de recursos financieros ajenos, para la financiación de las actividades de la Empresa o de sus elementos de activo" , siendo la razón de su deducibilidad la consideración de gastos necesarios para la obtención de los ingresos gravados en la actividad empresarial y, por ello, el precepto reglamentario tiene su cobertura legal en el artículo 13 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre del Impuesto de Sociedades .

La carga financiera se desarrolla a lo largo del tiempo y, por tanto, su imputación temporal debe realizarse en proporción a su duración. Pero como la carga financiera tiene una contrapartida real, materializada en activos o actividades productivas, el principio de asociación entre ingresos y gastos a que acabamos de referirnos, exige que aquella se impute en contemplación al desenvolvimiento de los procesos reales. De aquí, las normas especiales contenidas en algunos de los artículos del Reglamento del Impuesto, como el 53.2, 69, 70.2, 70.3 y por lo que ahora interesa, el artículo 109.3 , en el que se establece: " En las ejecuciones de obra, la carga financiera correspondiente a la obra en curso deberá acumularse a la valoración de la misma, sin que resulte deducible en tanto no se computen como tales los ingresos de la obra" . Por tanto, en este último caso prevalece la contrapartida real como módulo de imputación, de tal forma que los intereses serán deducibles en el ejercicio en que la obra sea enajenada, total o parcialmente.

Por otra parte, la sentencia, resuelve, y lo hace de forma correcta, la cuestión de los terrenos, al atribuirles la consideración de "existencias", a cuyo efecto, debe señalarse que según las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias aprobadas por la mencionada Orden Ministerial de 1 julio 1980 todas las adquisiciones de terrenos, solares y edificios por estas empresas se contabilizan en cuentas del subgrupo 60 "Compras" y los edificios, terrenos, solares y promociones en curso tienen la consideración de "existencias" propias de la actividad inmobiliaria, y, por lo tanto, de elementos de activo circulante, y se registran en el grupo 3, "Existencias".

Igualmente, de forma correcta, resuelve la sentencia la cuestión de lo que debe entenderse por obra en curso, a partir de la existencia de un proyecto empresarial iniciado, como lo demuestran la adquisición de terrenos y la obtención de financiación para su realización y que puede verse paralizado o suspendido por dificultades administrativas.

No resuelve la sentencia, ahora sí, el problema planteado por la recurrente acerca de la existencia de gastos no financieros, pero tratándose de un supuesto de incongruencia omisiva debió denunciarse por la vía de la letra c) del artículo 88.1 de la Ley de esta Jurisdicción , por lo que en este punto el motivo resulta inadmisibile.

Finalmente, de forma subsidiaria, se alega ilegalidad del artículo 109.3 del RIS, por vulnerar los artículos 13 y 16.8 de la Ley del Impuesto de Sociedades , cuestión que debe ser rechazada a partir de lo antes expuesto acerca de que el precepto reglamentario, se limita a desarrollar el principio establecido en la Ley, de considerar deducibles los gastos necesarios para la obtención de los ingresos, pero adaptándolo a la relación entre carga financiera y proceso real que sirve de contrapartida a la misma.

Por ello, la jurisprudencia de esta Sala ha aplicado sin mayor problema el artículo 109.3 ahora puesto en entredicho y así en la Sentencia de 30 de noviembre de 2004 (recurso casación nº 3651/1999 ), se precisó el ámbito del precepto, señalando:

"... .El artículo 109.3 del Reglamento de 1982 disponía en las ejecuciones de obra para su venta o por encargo de terceros la carga financiera correspondiente a la obra en curso deberá acumularse en la valoración de la misma sin que resulte deducible en tanto no se computen como tales los ingresos correspondientes a la obra de que se trate. Es, por lo tanto, requisito imprescindible para la aplicación de este precepto que se refiera al que ejecuta la obra en sentido propio, ya que además de la carga que deba soportar por el costo de los materiales empleados deberá a ello añadirse la carga derivada de la financiación ajena para la adquisición de tales materiales que dará lugar a la satisfacción de unos intereses que, en definitiva, suponen un mayor coste real de la obra para aquél que la ejecuta. Así se comprende que sólo resulte deducible cuando surjan los ingresos correspondientes a la obra de que se trate. Y difícilmente tal condición cabría atribuirle a la hoy actora cuando justamente la carga financiera que la Administración pretende activar corresponde a certificaciones de obra cargadas precisamente por otras entidades, es decir, de una parte, las otras entidades no están prestando capitales sino, todo lo contrario, pretende cobrar de la actora certificaciones de obras para la misma y, de otra, y en relación con ello, que las otras entidades emiten las certificaciones de obra a la actora siendo así que justamente son aquellas otras entidades -y no la actora- las que son sujeto pasivo de las ejecuciones de obra a que se refiere el artículo 109.3 del Real Decreto de 1982".

Con el mismo criterio, Sentencia de 27 de junio de 2005 (recurso de casación nº 4215/2005 ).

Y por citar un último supuesto, diremos que la Sentencia de 12 de noviembre de 2010 (recurso de casación número 350/2006 ) se ha dicho: (Fundamento de Derecho Tercero):

"Entrando en los motivos de fondo, con las acotaciones realizadas anteriormente, la sentencia de instancia se pronuncia en los siguientes términos:

" Dicho lo anterior, en cuanto al fondo la actora cuestiona la no admisión como gastos fiscalmente deducibles de gastos financieros cargados en la cuenta de pérdidas y ganancias, los cuales, a juicio de la Inspección, deben ser activados incrementando el coste de obra. Aduce la recurrente, en apoyo de su pretensión, que esas cantidades no se refieren a intereses de la obra en curso, sino a comisiones por servicios bancarios que no son auténtica carga financiera de la obra, por lo que estima correcta su deducción como gasto de cada ejercicio fiscal, negando la aplicación al caso de la norma que incluye como gastos financieros los intereses y las comisiones referidas a «fuentes ajenas de financiación», condición que, a su juicio, no tienen los avales prestados por entidades de crédito ante organismos públicos por ser instrumentos de garantía que no tienen por finalidad financiar una concreta promoción inmobiliaria.

Sin embargo, a los fines del presente recurso no cabe admitir la distinción entre intereses y comisiones por servicios bancarios y avales, ya que, como sostiene la Administración, los gastos por comisiones o por la constitución de avales tienen su origen en las propias necesidades de financiación de la actividad inmobiliaria realizada por la entidad recurrente, por lo que es aplicable el artículo 109.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto 2631/1982 , a cuyo tenor: « En las ejecuciones de obra para su venta o por encargo de terceros, la carga financiera correspondiente a la obra en curso deberá acumularse en la valoración de la misma, sin que resulte deducible en tanto no se computen como tales los ingresos correspondientes a la obra de que se trate». Procede, por ello, el rechazo del motivo de impugnación analizado.

Rechaza la recurrente, por infringir el artº 109.3 del Real Decreto 2631/1982 , la consideración que le merece a la Sala de instancia la constitución de los avales, puesto que precisamente por su relación con la actividad inmobiliaria son deducibles como gastos necesarios, sin que puedan conceptuarse como carga financiera, con cita de la Orden Ministerial de 28 de diciembre de 1994 -no aplicable al caso por motivos temporales- , puesto que los avales no son una fuente de financiación, sino instrumento de garantía, y las comisiones que cobra la entidad de crédito por mantenimiento y disposición de las cuentas corrientes, no son fuentes de financiación, sino cobro de servicios bancarios ordinarios. Por lo que respecto del ejercicio de 1991 son deducibles las comisiones de los avales, por importe de 1.076.524 ptas.

En contra de lo que sostiene la parte recurrente, no se discute que los gastos por la obtención de avales que sirvan de garantía ante el Ayuntamiento, a efecto de asegurar la urbanización futura, sean deducibles, la cuestión es bien distinta, en tanto que el problema se traslada a determinar cuándo son deducibles, si le es aplicable el criterio general del devengo, en cuyo caso es correcta la deducción pretendida por la recurrente,

o por el contrario, excepcionándose el régimen general, son deducibles en el momento en que fija el reglamento. En definitiva, el núcleo de la cuestión gira en torno a dilucidar si los gastos por avales constituyen una carga financiera de la obra; y a nuestro entender, sin merma de su carácter, naturaleza y finalidad, puesto que resulta incuestionable que el aval funciona jurídicamente como instrumento de garantía, desde la perspectiva que nos interesa, el aval bancario como contrato de fianza celebrado con una entidad de crédito, es en esencia oneroso, por lo que su obtención supone un gravamen o coste a cargo de la entidad que lo obtiene y que, en este caso, inescindiblemente unido a la obra que se ejecuta, constituye una carga financiera de la misma, lo que conlleva, en lo que nos interesa, la correcta aplicación del artº 109.3 del RIS ."En definitiva, el motivo de casación no prospera." **En el mismo sentido, Sentencia de 18 de Octubre de 2012 , recurso de casación núm. 950/2009, FD Cuarto .Asimismo , Sentencia de 30 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 371/2007 , FD Sexto y Sentencia de 25 de Octubre de 2012, Recurso de Casación núm. 1492/2009, FD Cuarto .**

**Sentencia de 28 Junio 2012 , Recurso de Casación núm. 1585/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1991. Gastos facturados por servicios: Falta de acreditación. Gastos promocionales o de relaciones públicas, consistentes en comidas, visa, desplazamientos, propina, gratificación, invitaciones . Con la Ley de 1995, cualquier gasto real o supuesto será deducible si resulta necesario para la obtención de los ingresos: ese carácter necesario no resulta desvirtuado por una posible realidad de la prestación del servicio a efectos de IVA .**

**FD Cuarto**"- (...) Así pues, la sentencia desestima la alegación con base en entender que no está justificada ni la realidad de la prestación de los servicios ni la necesidad de los mismos.

Si existiera identidad de facturas, circunstancia que no podemos resolver a la vista de los escasos datos ofrecidos en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 9 de mayo de 2007 , no cabe duda de que deberíamos estar al efecto positivo de la cosa juzgada.

Sin embargo, el motivo debe desestimarse en todo caso, pues si bien la sentencia aportada, ciertamente, estimó la realidad de la prestación del servicio a efectos de IVA, lo cual produce un indudable efecto positivo de cosa juzgada, no pudo pronunciarse sobre el requisito de la necesidad del gasto para la obtención de los ingresos, que resulta esencial en el Impuesto de Sociedades y que la sentencia ahora recurrida niega en apreciación a la que debe estarse por esta Sala.

Por ello, el motivo no prospera." **En el mismo sentido, sentencia de 18 de Octubre de 2012 , recurso de Casación núm. 950/2009 , FDS Quinto y Sexto.**

**Sentencia de 2 de Julio de 2012 . Recurso de Casación núm. 4949/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999/2000 .La carga de la prueba en cuanto a la realidad del gasto, presentada una autoliquidación complementaria para su inclusión en el ejercicio, corre a cargo del sujeto pasivo. Por tanto, la falta de acreditación de la realidad del mismo, conlleva la adecuada denegación de la devolución de ingresos solicitada, y por ende la confirmación de la Sentencia de instancia. La mera contabilización de un gasto no acredita su realidad .FD Tercero**

**Sentencia de 12 de Julio de 2012 . Recurso de Casación núm. 1356/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000. Una vez constado por la Inspección las circunstancias que fundadamente pusieron en duda la realidad de la operación, aun existiendo facturas, albaranes y acreditación de pago, corresponde al sujeto pasivo su acreditación. De modo que la falta de la misma, como en el caso, conlleva la procedencia de la exclusión del gasto deducido operado en la regularización practicada. FDS Cuarto y Quinto.**

**Sentencia de 14 Septiembre 2012, Recurso de Casación núm. 3254/2008 , Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997. Cantidades abonadas en concepto de IVA como consecuencia de la regularización correspondiente al suministro de electricidad a los empleados de compañías eléctricas a precio inferior al de mercado, y en cumplimiento del acuerdo entre las empresas eléctricas por el que cada una de ellas asume la parte del IVA exigida a la empresa suministradora de la energía en función del criterio de la relación laboral con sus trabajadores**

**FD Segundo** (...)“En contra de lo pretendido por la parte recurrente, la asunción por parte de E... de un coste tributario cuyo régimen jurídico venía legalmente determinado por el hecho de que el sujeto pasivo del mismo fuese la compañía suministradora de la energía altera la relación subjetiva con la Hacienda Pública, de modo que cambia la figura del obligado tributario en el sentido de hacer titular de la eventual deducción no al sujeto pasivo sobre el que actuó la Inspección sino al derivado de la relación contractual entre aquel y el hoy recurrente, de modo que una obligación en la que la Ley fija directamente quien es el obligado al pago pasa, con respecto a E., a convertirse en una estricta situación jurídica de voluntariedad contractual afectante al tercero Hacienda Pública, que por eso tiene derecho a considerar tal cambio como una liberalidad y por eso no deducible.”

**Sentencia de 26 Septiembre 2012 . Recurso de Casación núm. 5861/2009 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000. Transmisión de acciones que no cotizan en Bolsa .Negocio jurídico simulado. La simulación o el negocio jurídico simulado tiene un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia, y, según tiene establecido, el resultado de esa valoración es una cuestión de hecho, y su constatación es facultad de los Tribunales de instancia**

**y no es revisable en casación salvo que se demuestre que es ilógica. La Administración Tributaria ha justificado razonablemente la valoración de las acciones que se transmiten de acuerdo con criterios que tienen apoyo legal; por el contrario la actora no consigue el convencimiento de que el precio concertado fuese real. A pesar de calificarse el contrato como compraventa de participaciones se estipula el precio de una peseta por acción. Liberalidad no deducible.**

**FD Cuarto.**- Una vez determinado el valor de las participaciones transmitidas la cuestión que debemos abordar a continuación es la de si a la vista del precio puramente simbólico por el que se ha efectuado la transmisión con relación al que se considera real, esta sustancial diferencia no encubre en realidad que bajo la apariencia del contrato privado de compraventa de acciones de fecha 30-10-2000, se disimule una auténtica donación, dando lugar a la figura de la simulación relativa.

(...)

La calificación, en el caso concreto, de la convención celebrada por las partes habrá de tener en cuenta no sólo las estipulaciones formalmente establecidas sino también la real intención de los contratantes puesta de manifiesto a través de las reglas de hermenéutica contractual de los arts. 1281 a 1289 del Código Civil (LEG 1889, 27) », pues «la calificación de los contratos ha de descansar en el contenido obligacional convenido, abstracción hecha de la denominación que las partes asignen a aquéllos», verdadera voluntad de los contratantes que hay que deducir de «los actos de las partes, coetáneos y posteriores a la celebración del contrato» [ Sentencia de la Sala Primera de 28 de mayo de 1990, FD Tercero].

En todo caso, aunque igualmente conocido, resulta necesario subrayar que, «para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración tributaria» [ Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000 )] , FD Quinto]; y que «la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma», de modo que «la "causa simulandi" debe acreditarla la Administración que la alega» (Sentencia antes cit., FD Octavo), en virtud de los arts. 1.214 CC y 114 y ss. L. G.T. (actuales 105 y ss. de la Ley 58/2003)].

Por tanto, la simulación o el negocio jurídico simulado tiene «un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia», y, según tiene establecido esta Sección, el resultado de esa valoración es «una cuestión de hecho, y su constatación es facultad de los Tribunales de instancia y no es revisable en casación salvo que se demuestre que es ilógica» [ Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000 ), FD Sexto].(...)

Como señaló la Sala en la SAN de precedente cita de 20 de abril de 2002 (JT 2002, 1300) «para que exista simulación relativa, ya afecte a la causa del contrato..., ya a los sujetos o al contenido del mismo, sería preciso que el negocio creado externamente por las partes (negocio jurídico aparente) no sea realmente querido por aquéllas, que buscan

otro negocio jurídico distinto (o negocio simulado). O, como tiene declarado la Sala Primera del Tribunal Supremo en sus sentencias de 23 de septiembre de 1990 , 16 de septiembre de 1991) , 8 febrero de 1996, la "simulación contractual se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, por responder éste a otra finalidad jurídica distinta", añadiéndose en la última de las referidas sentencias que 'el concepto jurisprudencial y científico de simulación contractual, que es un vicio de declaración de voluntad de los negocios jurídicos por el cual, ambas partes, de común acuerdo, y con el fin de obtener un resultado frente a terceros, que puede ser lícito o ilícito, dan a entender una manifestación de voluntad distinta de su interno querer'».

Como regla general el negocio simulado se presenta como un negocio ficticio (esto es, no real) -aunque puede ocultar en algunas ocasiones un negocio verdadero-, como un negocio simple -aunque una importante modalidad del mismo es el negocio múltiple o combinado-, y, en fin, como un negocio nulo, por cuanto no lleva consigo, ni implica, transferencia alguna de derechos.

«La simulación (relativa) es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de Ley. De este modo lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes contratan de encubrir una determinada realidad (anti)jurídica. Por eso frente a la simulación, la reacción del ordenamiento sólo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir» ( STS 15 de julio de 2002 ).

«Simulación, pues, y no mero fraude de Ley, ya que, en el caso de éste, el negocio o negocios realizados son reales. No se trata de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma ('norma de cobertura'), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ('norma defraudada').

Las actuaciones de la recurrente, mediante la configuración formal y externa de las cesiones de crédito -formalidad en muchas ocasiones no respetada-, conducen a la Sala a la expresada conclusión de la simulación relativa, debiendo aflorar como auténtico contrato el de la cesión retribuida de capitales cuya causa no era otra que la obtención de una rentabilidad por la imposición de un capital, con todas las consecuencias de ello derivadas para el ejercicio regularizado expuestas por la Inspección, confirmadas por el TEAC y que la Sala ratifica. Más en concreto, puede aceptarse la denominación o caracterización propuesta por la Administración de denominación de contrato innominado, atípico, oneroso y conmutativo cuya causa real no era otra que la obtención de una utilidad por la imposición de un capital que tiene claramente la consideración de rendimiento de capital mobiliario".

En el presente caso la Administración Tributaria ha justificado razonablemente la valoración de las acciones que se transmiten de acuerdo con criterios que tienen apoyo legal; por el contrario la actora no consigue el convencimiento de que el precio concertado fuese real. A pesar de calificarse el contrato como compraventa de participaciones se estipula el precio de una peseta por acción. Se ha tratado de justificar

el simbolismo del precio en la estipulación tercera del contrato donde se pacta que la sociedad compradora se compromete a realizar todos los esfuerzos que fueran necesarios para el mantenimiento de los puestos de trabajo, dotar a la sociedad de una sólida estructura financiera que le permita a la sociedad afrontar los pagos vencidos y los pendientes de vencer así como cumplir los compromisos adquiridos por la mercantil Fertimolina S.A. y con GHESA Ingeniería y Tecnología S.A., liberando de esa carga a la sociedad cuyas acciones se transmiten. Estos compromisos tienen sin duda un importante componente económico mucho más significativo que el del importe del precio, influyendo en que sea tan bajo por cuanto libera a la sociedad y al grupo de afrontar importantes cargas sociales y financieras.

Sin embargo el argumento resulta rechazable por diversas razones: 1º Se habla de realizar un esfuerzo por la adquirente que no se traduce en obligación formal al no cuantificarse las cargas y compromisos ni subrogarse en ellas el comprador. Existe una absoluta indeterminación en el importe de esas cargas, incumpléndose de esta manera lo previsto en el art. 1449 del C. civil según el cual "el señalamiento del precio no podrá nunca dejarse al arbitrio de uno de los contratantes"; 2º No se da el consentimiento por parte de los acreedores en el cambio del deudor para que opere la novación subjetiva de acuerdo con lo previsto en el art. 1.205 del C. Civil ; 3º Las obligaciones de las que se habla resultan indeterminadas, como, por ejemplo, las relativas a la dotación de una sólida estructura financiera.

En definitiva, el único precio cierto es el de 128.461 ptas. frente al valor real de las participaciones de 127.768.595 ptas. con lo cual se demuestra que el valor de las prestaciones recíprocas pactadas en el contrato no es equivalente y el resultado es que se produce un enriquecimiento significativo del comprador al adquirir las acciones por un precio simbólico, provocando de esta manera un empobrecimiento del vendedor.

Con independencia de la motivación que llevó a las partes a la celebración del contrato lo cierto y verdad es que el obligado tributario entrega una cosa a cambio de contraprestación de precio muy inferior, lo que implica también una causa de liberalidad ya que de acuerdo con el art. 619 del C. civil también es donación aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado.

La conclusión es que de acuerdo con lo previsto en el art. 14 de la Ley 43/95 del impuesto de Sociedades no deben tener la consideración de gastos fiscalmente deducibles los donativos y liberalidades de manera que de acuerdo con lo dispuesto en el art. 10 de la mencionada disposición el resultado contable del ejercicio de 2000 debe corregirse aplicando los preceptos de la Ley que según el precepto ya señalado no considera deducibles los donativos y liberalidades.

En consecuencia, deben desestimarse los dos primeros motivos del recurso que se han articulado.”

**Sentencia de 26 Septiembre 2012 . Recurso de Casación núm. 992/2009 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999 . Lo trascendente era acreditar mediante la prueba pertinente que los gastos invocados eran reales y efectivos, prueba que no se ha efectuado. FD Tercero.**

**Sentencia de 28 Septiembre 2012, Recurso de Casación núm. 6508/2009 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996 a 1999 . Corresponde al sujeto pasivo la carga de acreditar no sólo la realidad de un pago o gasto, sino cuando menos, su correlación con los ingresos, de cara a obtener su deducción en el Impuesto sobre Sociedades .FD Sexto..**

**Sentencia de 9 de Octubre de 2012, Recurso de Casación núm. 5003/2011. Impuesto sobre Sociedades, Rgimen de Declaración Consolidada, ejercicios 1999, 2000 y 2001. Fondo de comercio de fusión La Inspección puede comprobarlo en relación a su extensión de efectos en ejercicios no prescritos. Improcedencia del ajuste negativo que la recurrente había aplicado para la determinación de la base imponible y que tenía su origen en los contratos de seguro colectivo .**

**FD Cuarto** “.En el motivo tercero se alega infracción del art. 103.3 de la Ley 43/1995 , al considerarse en la sentencia que en dicho precepto se excluye la posibilidad de contabilizar, con efectos fiscales, un fondo de comercio de fusión, cuando las sociedades absorbidas –C. A. S.A (A.) y . DEL A S.A. (A.)- sean sociedades holding operativas.

El motivo debe desestimarse por las mismas razones que se expresaron en la sentencia de esta Sala de 19 de enero de 2012 , relativa a la misma fusión que ahora se examina. En ella se expresó que:

<<"B.-En el segundo submotivo se cuestiona la conclusión del Tribunal a quo relativa a la inexistencia de un fondo de comercio.

Sin embargo, como dice el Fundamento de Derecho Noveno de la sentencia recurrida, "la Administración examinó las cuentas y balances comprobando que el valor que la fusión aporta a SGAB es la suma del valor de sus participadas, sin fondo de comercio. Por ello no se admite la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio, pues sin fondo de comercio no hay deducibilidad que es el primer requisito, como expone la Administración. La conclusión alcanzada por la Inspección, la comparte y ratifica la Sala de instancia, debiendo reiterarse que la Inspección, tras el examen de la documentación comprobada en el expediente, prueba que no fue correcto ese Fondo de Comercio, y esa incorrección no puede justificar la deducibilidad posterior que se pretende".

Se trata de una valoración probatoria efectuada por el Tribunal de instancia que concluye -de acuerdo con la Inspección- en la inexistencia de un fondo de comercio financiero. Esa valoración probatoria no puede ya ser desvirtuada en casación, salvo que

la misma pudiera calificarse como arbitraria, algo que ni siquiera se invoca por la recurrente, sin que sea obstáculo a ello que con motivo de la fusión o incluso de la reclamación económico- administrativa la recurrente pidiese determinados informes acerca de la valoración de las entidades fusionadas, no constando que en el proceso de instancia se practicase ninguna prueba pericial al respecto".>>

Negada la existencia del fondo de comercio resulta innecesario examinar las demás cuestiones planteadas.”

**FD Quinto** “En el motivo cuarto se alega infracción del artículo 24 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero , de Derechos y Garantías de los Contribuyentes , por negar la sentencia la deducibilidad de un fondo de comercio a florado, contabilizado y acreditado en un ejercicio que en el momento en que se iniciaron las actuaciones inspectoras se hallaba ya prescrito.

También esta cuestión fue resuelta en la sentencia de esta Sala de 19 de enero de 2012 . En aquella sentencia se dijo que:

<<"A.-En el primer submotivo se sostiene la improcedencia de la regularización practicada por la Inspección en relación con la amortización del fondo de comercio a florado con ocasión de la fusión por absorción de las sociedades A.y A., al inadmitir la deducción practicada en la base imponible por S. por importe de 886.961.523 ptas.

Pues bien, el Abogado del Estado sostiene que aunque los ejercicios anteriores a 1998, que es el que se comprueba, puedan estar prescritos, la Inspección puede comprobarlos en relación a su extensión de efectos en ejercicios no prescritos. No se trata de que haya o no prescrito la facultad de la Administración de comprobar y modificar las bases declaradas, correspondientes a ejercicios prescritos y, en su caso, exigir lo liquidado practicando una nueva liquidación fijando una cantidad distinta a la declarada por el sujeto pasivo en su correspondiente declaración, sino de determinar si está acreditada la existencia, en este caso, de un fondo de comercio que se ha ido amortizando desde 1992, y que se trata de deducir en el ejercicio objeto de comprobación.

La jurisprudencia que se cita en el escrito de interposición responde a actuaciones inspectoras practicadas con anterioridad a la Ley 40/1998 que modificó el entonces artículo 23 de la LIS añadiendo un apartado 50 en el que el legislador explícito su criterio sobre esta cuestión al establecer el deber de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que fuera el ejercicio en que se originaron. Aun cuando esa norma se refiere solo expresamente a las bases imponibles negativas es aplicable mutatis mutandis a supuestos análogos como el aquí planteado.

La tesis del Abogado del Estado coincide con el criterio de esta Sala de que la actividad inspectora puede producirse en todo momento, sin que pueda sujetársele a plazo alguno,

aunque su eficacia no puede traspasar el plazo de prescripción recogido en el artículo 64 de la LGT , de forma que, si bien la Administración puede comprobar los datos declarados por el sujeto pasivo, configurando los elementos que condicionan las sucesivas declaraciones, lo que no puede hacer es extender a los ejercicios que quedan fuera del plazo de los cinco años los efectos de la comprobación, si bien puede fijar, tras la comprobación, los hechos, actos o elementos que determinan lo consignado en las declaraciones que, al quedar dentro del ámbito temporal del artículo 64 de la LGT , sí pueden ser objeto de investigación y cuyo resultado podría ser el de la práctica de nueva liquidación por parte de la Administración. Es decir, la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad. Interpretar lo contrario sería tanto como reconocer una especie de ultra actividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella, que no podrían regularizarse pese a que en ellos se obtuvieran rendimientos, ganancias, deducciones o pérdidas que, originarias de la relación jurídica nacida del ejercicio prescrito, hubieran de ser comprobadas, dando lugar a la exigibilidad, en su caso, de la deuda tributaria correspondiente.

No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aún cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos".>>

Por las mismas razones, procede desestimar el motivo.”(...)

**FD Séptimo** “En el motivo sexto se alega infracción de los artículos 13.3 y 19 de la Ley 43/1995 , al haberse denegado la procedencia del ajuste negativo que la recurrente había aplicado para la determinación de la base imponible y que tenía su origen en los contratos de seguro colectivo suscritos por S. con S. y A. P Alega que como consecuencia del fallecimiento prematuro de los asegurados, en aplicación de lo dispuesto en el art. 19.5 de dicha Ley , se dedujo el importe de las primas que, por aplicación de lo dispuesto en el art. 13.3, no se había deducido.

En relación con esta cuestión, el Tribunal de instancia razonó que:

“La Sala, a la vista de los documentos obrantes en el expediente a que se ha hecho referencia, y más concretamente al contenido de las pólizas, comparte íntegramente el criterio contenido en la resolución del TEAC que se impugna, ya que la conclusión que se alcanza es que la participación de la entidad en los beneficios financieros generados redundarían en un incremento de las prestaciones futuras y por ello no dan lugar a la deducción que habilita el art. 19.5 de la LIS hasta tanto se materializarán las referidas prestaciones.

En base a lo expuesto debe desestimarse la demanda en este particular".>>

La conclusión a la que llega la Sala se realiza a la vista de los documentos obrantes en el expediente y especialmente de las pólizas. Se trata de una labor interpretativa que no puede ser corregida en casación, salvo en supuestos de arbitrariedad o irracionalidad que aquí no se dan. La propia parte reconoce que se están valorando unos documentos, y pretende extraer de ellos una conclusiones distintas a las recogidas en la sentencia, sin explicar como a partir de los hechos declarados probados, se haya infringido el art. 19 de la Ley, ni expresar que preceptos sobre valoración de la prueba o interpretación de los contratos ha sido infringido por la sentencia, lo que es imprescindible en casación cuando se pretende variar la valoración de la prueba o interpretación de los contratos del juez "a quo". El motivo debe, por tanto, desestimarse.”

**Sentencia de 25 de Octubre de 2012, Recurso de Casación, núm. 4159/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1994 a 1997. Servicios de asesoramiento. No deducibles por falta de prueba: resulta sorprendente que a la hora de llegar a la vía judicial, la hoy recurrente ni tan siquiera solicitara el recibimiento a prueba en la instancia.**

**FD Segundo** “ (...)Pues bien, los motivos van a desestimarse en función de las razones que se exponen a continuación.

En primer lugar, no puede existir duda alguna de que la realidad de la prestación del servicio es presupuesto indispensable de la deducción del gasto que suponga la contraprestación del mismo. Resulta evidente que paso previo a la calificación de un gasto como "necesario" para la obtención de los ingresos, es que el mismo resulte contraprestación de un servicio prestado a la actividad empresarial. Precisamente por ello, la reciente Sentencia de esta Sala de 12 de julio de 2012 (recurso de casación número 1356/2009 ) se ha pronunciado sobre un caso de de irrealidad de compra de determinados productos, pero ya con anterioridad se habían dictado otras en relación con la misma cuestión y en el mismo sentido. Así las de 27 de mayo de 2010 (rec.cas. 1090/05) y de 8 de marzo de 2012 (rec.cas. 3780/08).

En el presente caso, la actuación inspectora de regularización puso de manifiesto que las facturas que expidieron determinadas entidades reflejaban de modo genérico los servicios prestados y que estos correspondían a entidades vinculadas, por lo que solicitó la acreditación documental de la realidad de los servicios de asesoramiento, presentándose contratos, igualmente genéricos, en los que se encomendaba a dichas entidades la realización de los trabajos y servicios que se describían en las facturas y en el caso de la sociedad ULLOMI no se presentaron dichos contratos, sino solo un acuerdo marco que no era sino un mero principio de acuerdo de colaboración entre entidades.

Expuesta así la actuación inspectora, hemos de señalar que en el siempre difícil equilibrio en que ha de mantenerse la carga de la prueba, la jurisprudencia ha venido interpretando el artículo 114 de la Ley General Tributaria ("Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo") , en el sentido de que

normalmente, la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le benefician como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc... ( Sentencias de 23 de enero de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003. FD Cuarto), 16 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 9223/2004 FD Quinto), 1 marzo de 2012 (recs. cas. núms. 2827/2008) y 2834 / 2008 FD Quinto) ) y 16 de junio de 2011 (rec. cas. núm. 4029/2008 FD Tercero).

Al resolver problema análogo al que ahora se nos plantea, la Sentencia de esta Sala de 8 de marzo de 2012 (recurso de casación número 3780/2008) ) ha dicho: " No puede compartirse el parecer de la parte recurrente de que la carga de la prueba le correspondía a la Administración, sino que conforme al régimen de carga de la prueba establecido en el artículo 114.1 de la LGT , corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad. En tal sentido cabe recordar que, artº 114 de la LGT, "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos".

Si existe dificultad en la prueba de la realidad del servicio, habrá que reconocer que es la parte recurrente la que tenía una mayor facilidad y disponibilidad probatoria para justificar la realidad de la prestación de los servicios de asesoramiento y no la Inspección la de su inexistencia ( artículo 217.7 de la Ley de Enjuiciamiento Civil) ).

Así las cosas, y frente al resultado negativo obtenido en la vía económico administrativa respecto de esta cuestión, resulta sorprendente que a la hora de llegar a la vía judicial, la hoy recurrente ni tan siquiera solicitara el recibimiento a prueba en la instancia, por lo que tampoco puede extrañar que la Sala sentenciadora concluya de forma rotunda que "la parte demandante no ha probado como es carga la que le incumbe, la realidad de la prestación de los trabajos de asesoramiento y servicios varios supuestamente realizados por tales entidades mercantiles y no acreditados documentalmente...", a lo que se añade que la Sección Sexta de la misma Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional realizó la misma apreciación en relación con la deducibilidad en materia de IVA.

Y es que, en efecto, no se puede dejar de considerar que la situación que ahora contemplamos fue enjuiciada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en la Sentencia de 21 de septiembre de 2006 (16) , en relación a liquidaciones por IVA de los ejercicios 1995 a 1997 (aquí nos referimos a este último ejercicio en el Impuesto de Sociedades), llegando a la conclusión de que "Las consecuencias derivadas de la aplicación de las reglas que reparten la carga de la prueba entre las partes, así como el hecho admitido por la recurrente de que las sociedades que emitieron las facturas carecían de empleados y personal, lleva a la Sala a no tener por acreditada ni la existencia de los servicios que dichas empresas facturaban, ni el cumplimiento de los requisitos del artículo 94 LIVA antes citado para la deducción de cuotas".

El incumplimiento de la carga probatoria que correspondía a la parte recurrente, la falta de solicitud de recibimiento a prueba y la motivación de la apreciación probatoria llevada a cabo por la Sala de instancia, nos hacen llegar a la conclusión de que dicha

apreciación no puede calificarse de arbitraria, irrazonable o contraria al ordenamiento jurídico.

Por lo expuesto, y como se anunció, los dos primeros motivos no prosperan.”

**25 de Octubre de 2012, Recurso de Casación núm. 1492/2009, FD Cuarto .Disminuciones patrimoniales: transmisión de crédito por un precio ínfimo y condonación de la deuda entre sociedades vinculadas: calificación como donación. .**

**FD Quinto”**.-En el quinto motivo sostiene la parte la deducibilidad de la disminución patrimonial por la venta de las acciones de P. E. S.A.(...)

Y la propia sentencia recurrida, se cuida de precisar, afirmación que compartimos, que no se trata de la aplicación o no de las normas de valoración de las operaciones vinculadas, vinculación no discutida y que esta Sala considera probada - entre la recurrente y don H. - sino la de justificar la deducibilidad de un gasto- una pérdida según la Inspección- aparejado por el hecho de desembolsar un precio de adquisición de las acciones de Playas Españolas, S.A., el día 20 de diciembre de 1994, de 101.825.183 ptas y vender a persona vinculada diez días después esas mismas acciones por 1 peseta.

Y dados esos hechos, plenamente acreditados en el expediente, era a la sociedad a quien correspondía probar que la regularización practicada no era conforme a derecho, lo que no ha sucedido, pues ni siquiera se ha solicitado el recibimiento del pleito a prueba .Afirmar que la ampliación de capital por el referido importe no tiene el mismo valor que tiene la empresa en si misma, valorándola en 1 peseta sin justificar en modo alguno en que situación se encontraba esa empresa, no deja de ser una afirmación defensiva, aunque no resulta de recibo por la Sala. Es por ello, que el motivo debe ser desestimado.(...)

**FD Séptimo.”**-En el último motivo, la parte recurrente plantea la improcedencia del ajuste realizado por la Administración, al no admitir como pérdida la suma de 1.703.289.856 pts. como consecuencia de la transmisión a P. E., S.A. (PESA) del crédito que ostentaba contra P. DE P. E., S.A.

Respecto de esta cuestión conviene comenzar señalando que esta Sala y Sección, en fecha 6 de marzo de 2012, ha dictado sentencia desestimando el recurso de casación nº 445/2008 interpuesto por la entidad P. E., S.A., contra la dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 18 de diciembre de 2007, recaída en el recurso nº 646/2004 , cuyos Fundamentos reproduce la hoy recurrida en su Fundamento de Derecho Noveno.

En dicha sentencia se confirmaba la calificación de transmisión lucrativa de la operación de condonación de los préstamos de los que era titular P.E. S.A. a P. de P. E. (P.), prestamos que, el 2 de marzo de 1994, según consta en las escrituras públicas, las prestamistas I. E., S.A. y K., S.A. habían cedido a Españolas, S.A. por 1 peseta cada uno de ellos, actuación esta última que motiva el ajuste realizado por la Inspección, al entender improcedente la disminución pretendida por la hoy recurrente. Dada esa intima

relación entre los hechos enjuiciados en ambos recursos, se impone reproducir parte de lo declarado en aquella sentencia.(...)

Y si la Sala ha manifestado respecto de aquella condonación "teniendo en cuenta la realidad de la operación de transmisión de los préstamos al ínfimo precio de dos pesetas, y la subsiguiente condonación de los débitos, entre sociedades relacionadas entre si" , calificándola, en resumidas cuentas, de donación a la operación hoy enjuiciada, en la que se cede un crédito de 1610 millones de pts por una pta, le resulta de aplicación, tal y como se recoge en la sentencia recurrida, lo dispuesto en el art. 130.1.a) -la sentencia sin duda por error material, cita el 130.2.a) en su Fundamento de Derecho Décimo-. del Reglamento del Impuesto , que dispone que no se computarán como disminuciones patrimoniales las debidas a donativos o liberalidades, entendiéndose por tales las transferencias de carácter no obligatorio que realice el sujeto pasivo.

No estamos, por tanto, ante una disminución patrimonial , como defiende el recurso, sino ante una operación muy semejante a la enjuiciada en la sentencia de la Sala ya comentada y sin duda preparatoria de la allí enjuiciada y a la que en absoluto resulta de aplicación el art.15 de la LIS , pues se trata de una mera liberalidad, al margen de que exista entre las partes vinculación. “

**Sentencia de 5 de Noviembre de 2012, Recurso de Casación núm.1805/2009 Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Servicios de Administración general, contabilidad, sistemas y métodos, por los importes satisfechos a la entidad D. E., S.A., residente en Suiza, por no haber sido debidamente acreditados fiscalmente, de acuerdo con la Ley 43/1995, y artículo 9 , del Convenio para evitar la Doble Imposición de 26 de abril de 1966. FD Segundo. La Sala ha dictado sendas sentencias en 9 de Mayo de 2012, Recurso de Casación núms. 3800/2008 y y y 6834/2008 entre las mismas partes, por asuntos similares referidos al Impuesto de Sociedades, ejercicios de 1995 y 1998, y en los que las cuestiones suscitadas eran iguales a las deducidas en el presente recurso. En los mismos términos, la Sentencia de 25 de Octubre de 2012, Recurso de Casación núm. 416/2009, FD Segundo, relativa al ejercicio 1997.**

**Sentencia de 6 de Noviembre de 2012, Recurso de Casación para la unificación de doctrina num. 3734/2011 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1999 - 2000 y 2001. En último término, no se aprecia contradicción entre las doctrinas recogidas en la sentencia impugnada y las de contraste, pues en todas ellas, bien de manera expresa o bien de forma implícita, se parte de que la realidad del gasto y su deducibilidad deben ser justificados por cualquiera de los medios admitidos en derecho. En unas ocasiones, mediante la factura si el juzgador la considera suficiente, y si, por el contrario, ésta ofreciera dudas, por cualquier otro instrumento probatorio. FD Segundo.**

**Sentencia de 8 de Noviembre de 2012, Recurso de Casación núm. 679/09. Impuesto de Sociedades, ejercicios 1994 a 1997. Trabajos de asesoramiento y servicios varios, Pues bien, frente al resultado obtenido en la vía económico-administrativa, la recurrente, si bien en la instancia judicial solicitó recibimiento a prueba, sin embargo dejó transcurrir todo el término sin proponer medio alguno, por lo que no es de extrañar el reproche que la sentencia hace a la actora en este aspecto. En análogas circunstancias, la reciente Sentencia de 12 de julio de 2012 -recurso de casación 1356/2009- ha declarado que " Una vez constatadas por la Inspección las circunstancias que fundadamente pusieron en duda la realidad y dimensión de la compra de los productos, corresponde al obligado tributario que pretende beneficiarse de tal deducción la acreditación de los extremos habilitantes al efecto. De lo que se colige que la falta de acreditación de los mismos haría procedente la exclusión de la deducción, como ha ocurrido en el presente caso." Y en la Sentencia de 8 de marzo de 2012 (recurso de casación número 3780/2008 ) se ha dicho: "No puede compartirse el parecer de la parte recurrente de que la carga de la prueba le correspondía a la Administración, sino que conforme al régimen de carga de la prueba establecido en el artículo 114.1 de la LGT , corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad. En tal sentido cabe recordar que, artº 114 de la LGT , "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos".**

**Y si como ocurre en el presente caso, la sentencia considera no probada la realidad de la prestación del servicio o la ausencia de conexión entre el gasto y la percepción de ingresos, a través del vínculo de la necesidad, habrá de rechazarse la impugnación de la recurrente, en la medida en que la prueba ha quedado a extramuros del recurso de casación, salvo en los casos estrictamente limitados señalados por la Jurisprudencia de esta Sala, en que es posible impugnar la apreciación probatoria de la Sala de instancia, que no concurren en el presente caso, en el que la sentencia ha procedido a valorar los datos obrantes en el expediente, reseñando los más relevantes y poniendo de relieve, en cuanto a las facturas, su omisión, la falta de concreción, vinculaciones familiares entre los distintos miembros de los Consejos de Administración y concluyendo que frente a tales datos y circunstancias, la recurrente no había cumplido la carga probatoria que le correspondía en contrario. FD Segundo.**

**Y en la referida sentencia y sobre la deducibilidad de los gastos de apoyo a la gestión, el FD Tercero declara “ (...) Pues bien, el motivo debe desestimarse sobre la base de la misma argumentación llevada a cabo en el Fundamento de Derecho anterior, pues en esta materia también resulta relevante la apreciación probatoria que lleve a cabo la Sala de instancia.**

En este sentido, en la Sentencia de 24 de mayo de 2012 (recurso de casación número 255/2008 ), se ha dicho:

"En el .... motivo se alega infracción del artículo 16.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto de Sociedades , en cuanto que en él se establece que las contribuciones que una sociedad efectúe a otra vinculada, en concepto de servicios de

apoyo a la gestión, serán deducibles en la determinación de la base imponible del Impuesto de Sociedades, si se cumplen los requisitos establecidos en el precepto.

En efecto, el artículo 16.5 de la Ley 43/1995 establece:

" La deducción de los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas estará condicionada a que su importe se establezca en base a un contrato escrito, celebrado con carácter previo, a través del cual se fijen los criterios de distribución de los gastos incurridos a tal efecto por la entidad que los presta. Dicho pacto o contrato deberá reunir los siguientes requisitos:

- a) Especificará la naturaleza de los servicios a prestar.
- b) Establecerá los métodos de distribución de los gastos atendiendo a criterios de continuidad y racionalidad."

Pues bien, el motivo ha de decaer necesariamente, a la vista del resultado de la apreciación de la prueba, que supone que tales servicios no se han prestado."

Y bajo la vigencia de la Ley 61/1978, esta Sala también ha confirmado sentencias en las que se había concluido no estar demostrada la realidad de la prestación del servicio (por todas, Sentencia de 29 de septiembre de 2011, recurso de casación 2073/2009 , y de 8 de marzo de 2012, recurso de casación 3780/2012 )”.

**Sentencia de 20 de Noviembre de 2012, Recurso de Casación núm. 646/2010. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998, 1999 y 2000 .No cabe entender como acreditada, por tanto, la vinculación de los vehículos turismos con la actividad de la empresa, pues no se ha constatado en modo alguno -más allá de las genéricas manifestaciones realizadas- que tales vehículos fueran necesarios para el desarrollo de dicha actividad, consistente -como se dijo- en el transporte de mercancías y vehículos por carretera cuya realización no exige, "per se", la tenencia de los turismos que nos ocupan..FD Tercero . En similares términos , la Sentencia de 21 de Junio de 2012, Recurso de Casación núm. 1249/2009 , FD Cuarto .**

**Sentencia de 3 de Diciembre de 2012, Recurso de Casación núm. 185/11. Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicios 2001 y 2002 Las facturas cuestionadas en las actuaciones de comprobación e investigación, expedidas sin más detalle en concepto de «prestaciones de servicios » no son suficientes para justificar la realidad y la necesidad de los servicios facturados a la matriz española por su filial portuguesa. De ahí que la Sala a quo examinara el**

**contrato subyacente, llegando a la convicción de que «no contiene la más mínima referencia a la facturación de comisiones, por lo que la alegación de la parte relativa a que la filial portuguesa actúa como comisionista, resulta ayuna de prueba suficiente alguna» sin que a tal fin pueda tener la relevancia por la parte actora pretendida las declaraciones formuladas por clientes radicados en Portugal, al tratarse de meros documentos privados que no han sido ratificados a presencia judicial. Valoración de prueba .FD Tercero.**

**Sentencia de 18 de Diciembre de 2012, Recurso de Casación núm. 1344/2010 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2000, 2001 y 2002. No deducibilidad respecto de las acciones entregadas a los trabajadores con motivo del Centenario de la entidad .**

**FD Cuarto** “En el siguiente motivo de casación se trata la cuestión de la deducibilidad respecto de las acciones entregadas a los trabajadores con motivo del Centenario de la entidad. La recurrente aduce infracción por la sentencia de la jurisprudencia de esta Sala en relación con los art. 10.3) , 14.1.a) y 14.1.e) de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, reproducidos de forma idéntica en los artículos de la misma numeración de la Norma Foral 7/1996, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Guipúzcoa, al no considerar como deducible la diferencia entre el valor de cotización y el de emisión de acciones efectuada en favor del personal actual y pasado como consecuencia del Centenario de la entidad, por considerarlo el Tribunal de instancia como liberalidad o como retribución de fondos propios. (...)

El motivo debe declararse inadmisibles en cuanto a la consideración como retribución como fondos propios de la mencionada diferencia, conforme a lo expresado en Fundamento Jurídico Segundo de esta sentencia, porque se alude sólo a una sentencia de esta Sala de 3 de mayo de 1989 siendo necesario al menos dos sentencias para que se trate de jurisprudencia ( art. 1.6 del Código Civil), y además el supuesto de hecho que en ella se contempla (pago de primas por asistencia a Junta General Extraordinaria), es distinto al que aquí se examina.

Esto bastaría para rechazar el motivo en su conjunto. Pero es que además, la oposición realizada por la recurrente a la consideración de dicha diferencia como mera liberalidad, se apoya en sentencias que no examinan de forma directa el problema relativo a la exclusión del concepto de liberalidad que se expresa en el artículo 14.1.e), de los gastos que "con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa". Por último, el Tribunal de instancia, después de examinar los correspondientes folios del expediente administrativo, llega a la conclusión de que se trataba de premiar al personal como compromiso ocasional y voluntario, sin obligación previa alguna, por lo que el elemento decisivo para considerarlo deducible - usos y costumbres-se rechaza en la sentencia recurrida, y esta valoración no puede discutirse en casación salvo que se trate de una conclusión arbitraria e irrazonable, lo que no parece que ocurra en el caso de autos.”

**Sentencia de 24 de Diciembre de 2012, Recurso de Casación para unificación de doctrina núm. 88/2009 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996 a 1998. Gastos en concepto de servicios de apoyo no justificados. Art. 16.5 de la Ley 43/1995. El**

**concepto de "gasto deducible" va ligado a la necesidad u oportunidad del mismo "para la obtención de los ingresos", además de estar documentalmente justificado y tener su reflejo contable, y debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia . FD Tercero.**

## **2. Donaciones y Donativos deducibles**

**Sentencia de 22 de de Marzo de 2012, Recurso de Casación núm. 6366/2008. Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1996. Donaciones : del tenor del artículo 63 de la Ley 30/1994 , de 24 de noviembre , se desprende, sin género de dudas, que para aplicar la deducción contemplada es preciso que la base imponible sea positiva.**

**FD Tercero** “También al amparo del artº 88.1.d) de la LJ , formula la parte recurrente actora el segundo motivo de casación, por infracción de los arts. 63 , 1 y 2 de la Ley 30/1994 y 23, 1 y 2 de la LGT , en relación con el artº 20.2 de la Ley 49/2002 considera la parte que realizó en el ejercicio de 1996 donaciones acogándose rigurosamente a lo dispuesto en la Ley 30/1994, deduciendo de la base imponible la suma de 639.581.089 ptas., dado que en ningún caso se establece como requisito para la deducción que la base imponible sea positiva, por lo que no cabe distingo alguno entre base imponible positiva o negativa. El exigir que la base imponible sea positiva responde a una interpretación puramente economicista, vulnerándose el principio de reserva de ley, puesto que nada impide que pueda disfrutarse en un futuro cuando se compense la base imponible negativa con la positiva; sin que pueda traerse a colación, como hace la sentencia, la Ley 49/2002 (la referencia a la Ley 40/92, se trata de un mero lapsus calami intranscendente del que la parte recurrente no puede intentar sacar partido), que habla de deducción de la cuota del impuesto de sociedades, que nada tiene que ver con la deducción de la base imponible; como tampoco resulta adecuado la referencia al nº 3 del artº 63 de la Ley 30/1994 , que se refiere a un supuesto alternativo y distinto del que es objeto de atención, ni a la analogía del artº 23.3 de la LGT .

A nuestro entender, no puede sostenerse la tesis que mantiene la parte recurrente, puesto que del tenor del artículo 63 de la Ley 30/1994 , se desprende, sin género de dudas, que para aplicar la deducción contemplada es preciso que la base imponible sea positiva. Prevé el artº 10.3 de la Ley 43/1995 que "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 el desarrollo de las citadas normas", esto es la base imponible se determina aplicando al resultado contable los ajustes fiscales que

resulten de aplicar los arts. 11 a 23 de la LIS. En lo que ahora interesa el artº. 63 de la Ley 30/1994 establece que:

"1. A efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tendrán la consideración de partida deducible, el importe de los donativos que se realicen en favor de las fundaciones y asociaciones a que se refiere la sección 1ª del Capítulo I de este Título, en los siguientes casos:

... c) Las cantidades donadas para la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de los fines previstos..."

Desde luego si la donación que nos ocupa sirve como ajuste para determinar la base imponible, la deducción cabría tanto si la base imponible es positiva, como si resultara negativa; sucede sin embargo, que la regulación debe completarse con lo dispuesto en el número 2 de dicho artículo que respecto del caso c) prevé un régimen especial; "2. La deducción a que se refiere el apartado anterior, letras b) y c), no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible, previa a esta deducción, del donante correspondiente al ejercicio económico en que se realiza la donación. En el caso de tratarse de los bienes a que se refiere la letra a) del mismo apartado, la deducción de los mismos no podrá exceder del 30 por 100 de dicha base". Esto es, la base imponible se determina previamente a la deducción de las cantidades donadas, por lo que se concibe legalmente la deducción sobre un porcentaje de la base imponible ya determinada, lo que conlleva por elemental lógica, que el porcentaje que se establece sólo quepa aplicarlo sobre magnitudes positivas, esto es, sobre una base imponible previamente determinada que necesariamente ha de ser positiva para aplicar sobre la misma el porcentaje máximo de deducción por las cantidades donadas.

Lo cual conecta con lo dispuesto en el nº 3, "Alternativamente, la entidad podrá acogerse a los límites del 1 por 1.000 y del 3 por 1.000 de su volumen de ventas respectivamente, sin que, en ningún caso, la aplicación de estos porcentajes puedan determinar una base imponible negativa", porque en este caso, si no se advierte, dado que se opera no ya sobre una base imponible previamente determinada, sino sobre los ingresos a computar, con las consiguientes consecuencias fiscales, dicha reducción podría dar lugar a bases imponibles negativas, lo que no quiere el legislador que expresamente la excluye, lo cual en el caso anterior resulta innecesario por superfluo, puesto que siempre se opera y se aplica la deducción sobre bases positivas. Ciertamente la referencia que hace la Sala de instancia a la Ley 49/2002, se hace a mayor abundamiento, que a diferencia de lo que ocurre con la Ley 30/1994, no prevé las consecuencias fiscales de los posibles excesos, como es el caso."

## VIII). Reglas especiales de valoración

### 1.Reglas de valoración

**Sentencia de 15 de Julio de 2011 , Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 385/2007, ejercicio 1999 . Improcedencia del ajuste extracontable negativo por la diferencia entre ese valor normal de mercado y el valor contable de adquisición de los terrenos**

**FD Tercero** “Las razones generadoras de la liquidación practicada son: a) Un ajuste extracontable negativo por importe de 43.363.092 ptas.(...) En cuanto al primero de los motivos de la liquidación, el del ajuste extracontable negativo los hechos que lo justifican son:

1) El obligado tributario, K., S.L., se constituyó mediante aportación no dineraria, por parte de sus socios, de unos terrenos situados en "El Soco", término municipal de Santa Lucía.

Sobre esta constitución interesa subrayar que tiene lugar el 4 de noviembre de 1998 en escritura pública y que no consta cuando se inscribió en el Registro Mercantil, ni el contenido de los Estatutos.

2) En la correspondiente escritura pública de constitución de la sociedad, a estos terrenos se les asignó un valor inferior a su valor normal de mercado.

3) K., S.L. contabilizó en el año 1998 estos terrenos por el valor otorgado en la escritura pública de constitución.

4) En marzo de 1999, es decir, cuatro meses después, K., S.L. vende estos terrenos por su valor normal de mercado y en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de ese ejercicio 1999 efectúa un ajuste extracontable negativo por la diferencia entre ese valor normal de mercado y el valor contable de adquisición de los terrenos (este ajuste se realiza por aplicación de los artículos 15.2 b) y 18 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades ). Este valor contable de adquisición fue el valor otorgado en la escritura pública de constitución. La Inspección y el TEAR rechazan este ajuste extracontable negativo.

El recurrente considera aplicables los artículos 15.2 b) y 18 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades cuyo contenido es del siguiente tenor: El artículo 15.2 b) de la Ley 43/1995 "2.- Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales: a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación. c)... Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de

mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta Ley. 3.- En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d), la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable.". El artículo 18 de la Ley 43/1995 dice: "Cuando un elemento patrimonial o un servicio hubieren sido valorados a efectos fiscales por el valor normal de mercado, la entidad adquirente del mismo integrará en su base imponible la diferencia entre dicho valor y el valor de adquisición, de la siguiente manera: a) Tratándose de elementos patrimoniales integrantes del activo circulante, en el período impositivo en que los mismos motiven el devengo de un ingreso. b) Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, en el período impositivo en que los mismos se transmitan. c) Tratándose de elementos patrimoniales amortizables integrantes del inmovilizado, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos. d) Tratándose de servicios, en el período impositivo en que se reciban, excepto que su importe deba incorporarse a un elemento patrimonial en cuyo caso se estará a lo previsto en las letras anteriores."

Es claro que los presupuestos que supeditan la aplicación de los preceptos invocados no se cumplen en el caso litigioso. Efectivamente, y respecto al artículo 15.2 b) es evidente que la recurrente no ha sido aportante (como exige el precepto) sino receptora del elemento patrimonial. De otra parte, y en cuanto al artículo 18 b) de la Ley 43/1995 es indudable que su contenido se condiciona al previo cumplimiento de lo establecido en el apartado inicial (valoración fiscal a valor de mercado) que en el hecho litigioso es claro que no tuvo lugar, pues la valoración de la escritura no se ajustó a la realidad, y así lo acepta de modo paladino la propia recurrente.

Es patente que la aportación inicial de los terrenos hecha por los socios a la sociedad no lo fue a valor de mercado, como claramente se infiere del hecho de que en la fecha en que se hizo la aportación de la finca, calificada rústica, ya se había producido la aprobación de un Plan Parcial que afectaba a la finca transmitida en el que estaba incluida la finca aportada y que excluía la calificación rústica de la finca controvertida. Si a ello añadimos que entre la fecha de aportación de la finca a la sociedad y su transmisión por ésta, con el consiguiente incremento patrimonial, no ha sucedido nada que justificase ese cambio tan notable de valoración habrá de concluirse que la aportación inicial no se realizó a valor de mercado, lo que excluye, de raíz, la aplicación de los preceptos de la Ley 43/95 invocados y ya examinados.

La tesis de la recurrente, que no excluye estos datos, es sorprendente, pues implica aceptar un valor inicial inferior del bien aportado, sin justificación alguna, lo que invalida de raíz el argumento de la recurrente, pues todo su razonamiento viene lastrado por el hecho de que la contabilidad de la entidad no es una "imagen fiel y exacta" de su

patrimonio como los principios contables básicos requieren, y las normas fiscales imponen. Además, esa aceptación de un valor inferior de la finca al que correspondía como valor de mercado pone en tela de juicio la afirmación de los socios en la Escritura de Constitución de la Sociedad, en la cláusula segunda , cuando manifiestan que "consideran la valoración del inmueble, real y justa".

**Sentencia de 22 de Septiembre de 2011, Recurso de Casación núm. 2442/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997. Valoración de parcelas aportadas en la constitución de la sociedad y una ampliación de capital de la misma : conforme a las correspondientes escrituras públicas.**

**FD Quinto** “ (...)Para resolver este motivo debemos partir de que las parcelas enajenadas en 4 de abril de 1997, fueron adquiridas por la sociedad hoy recurrente mediante la aportación de las mismas en la constitución de la sociedad por los cónyuges y únicos socios D. Sixto y D<sup>a</sup> María Luisa , según escritura pública de 25 de octubre de 1995, mientras que las parcelas enajenadas en 1 de octubre de 1997 fueron aportadas por los mismos socios como consecuencia de una ampliación de capital de la sociedad, según escritura pública de 30 de abril de 1997.

Así las cosas, el artículo 15 de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades , al referirse a la valoración de los elementos patrimoniales, establece la regla general de que "se valorarán al precio de adquisición o coste de producción" (apartado 1), para señalar después en el apartado 2 que " Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales: (...) b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación".

Por su parte, el artículo 16.3 de la Ley establece los métodos de cálculo del valor de mercado a partir de una regla general y de reglas especiales que serán los que habrá de aplicar la Administración.

La regla general, en la que se basa la entidad recurrente es la de aplicación del " precio de mercado del bien o servicio de que se trate u otro de características similares, efectuando en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de cada operación".

La recurrente pretende la aplicación de esta regla general, basándose para ello en lo que denomina el "corto plazo" entre las operaciones de adquisición (aportación social) y enajenación.

Pues bien, sin corregir la solución de la sentencia, lo que si debemos resaltar es que resulta altamente significativo que la referida cuestión no se suscitara a lo largo de las

actuaciones inspectoras y tampoco en la reclamación económico- administrativa ante el TEAR de Madrid ni en el recurso de alzada ante el TEAC, sino solamente en el escrito de demanda presentado ante la Sala de instancia.

En consecuencia, no planteándose en las actuaciones inspectoras ninguna cuestión a este respecto, la Inspección actuó conforme a Derecho, al valorar las parcelas al tiempo de su aportación a la sociedad recurrente, conforme a las escrituras públicas de constitución de la sociedad y ampliación de su capital.

Y dicho esto, ha de señalarse que lo que hace la sentencia, tras reflejar las fechas de adquisición y enajenación, es afirmar que no ha quedado demostrado que el valor de mercado de las parcelas al tiempo del primero de dichos momentos fuera distinto del fijado en las correspondientes escrituras públicas, lo que debe mantenerse y no por no tratarse de una apreciación irrazonable o arbitraria, sino por cuanto se trata de una argumentación que no puede resultar más lógica.

**Sentencia de 3 de Noviembre de 2011, Recurso de Casación núm. 3776/2008 .Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1999 a 2002.Reglas de valoración. Reparto de los costes de obra .Criterio de imputación de costes entre las distintas parcelas de la unidad de ejecución .El reparto de costes según parámetros geológicos y geomecánicos (desnivel y características del suelo), es un criterio objetivo . FD Quinto..**

**Sentencia de 17 de Mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 22/2008 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998 .La falta de acreditación del valor contable de los elementos patrimoniales del inmovilizado, impide la aplicación de la depreciación monetaria realizada por la recurrente, siendo carga de éste su justificación. FD Quinto**

**Sentencia de 4 de Junio de 2012, Recurso de Casación núm. 2776/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1995, 1996 y 1997. Valor de adquisición de ciertos inmuebles adquiridos y deducibilidad de determinados gastos conexos con la adquisición de los inmuebles. Improcedencia de esa deducción . Inaplicación de la Circular 4/1991 del Banco de España . .**

**FD Sexto** “En su cuarto motivo de casación dice el B. DE S. que la Audiencia Nacional considera que los gastos accesorios a las operaciones de adjudicación de inmuebles objeto de ajuste positivo debieron incorporarse como mayor valor de adquisición de los bienes inmuebles, en aplicación del artículo 40.1 del Real Decreto 2631/1982 (“el

precio de adquisición se obtendrá añadiendo al precio de compra todos los gastos accesorios hasta su puesta en funcionamiento").

La deducibilidad de determinados gastos conexos con la adquisición de inmuebles se plantea en relación con los tres ejercicios regularizados, 1995, 1996 Y 1997.

Toda la argumentación de la parte recurrente se basa en considerar que son aplicables las normas contables de la Circular 4/1991 del Banco de España .

Sin embargo, la citada Circular no es de aplicación a las adquisiciones de inmuebles que están en el origen de este litigio. Una vez descartada la aplicación de las normas de la referida Circular, la aplicación de las normas generales no parece que plantee dificultades:

a) Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en las adquisiciones de los inmuebles objeto de los contratos de compraventa, debe indicarse que o bien debe cargarse a una cuenta deudora de Hacienda pública si es deducible o bien incorporarse al precio de adquisición si no lo es.

La norma segunda, de las de valoración, del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre , establecía que los impuestos indirectos que graven los elementos del inmovilizado material "... se incluirán en el precio de adquisición cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública...". Y en el caso de las entidades financieras, estando exento el grueso de sus operaciones, la mayor parte del IVA soportado no será deducible por aplicación de lo establecido en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre , del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) La adquisición de un inmueble no constituye "per se" un ingreso que dé derecho a deducir el IVA soportado, sino que lo que procede es su activación como mayor valor del inmueble adquirido como un gasto accesorio integrante del valor de adquisición en los términos del artículo 40.2 del RIS de 1978, que establece que: "El precio de adquisición se obtendrá añadiendo al precio de compra los gastos accesorios hasta la efectiva puesta en funcionamiento". En los mismos términos se expresa el citado Plan General de Contabilidad al delimitar que el precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.

Estos mismos preceptos justifican el rechazar la deducción como gasto de los satisfechos por la formalización de las escrituras de compraventa, que, como gastos accesorios, han de incorporarse al precio de adquisición.

En relación con los gastos de planificación de infraestructura de unos terrenos, ha de añadirse a lo anterior lo dispuesto en la Norma 3ª de valoración del Plan General de Contabilidad, a cuyo tenor se incluirán en su precio de adquisición (se refiere a terrenos

y solares), entre otros, los gastos de acondicionamiento, derribo de construcciones, gastos de inspección y levantamientos de planos, etc. cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, lo que aboca, en el presente caso, a incorporarlos al precio de adquisición, al igual que los demás conceptos anteriormente examinados.

En definitiva, ha de rechazarse la deducción de esos gastos accesorios pues han de incorporarse al precio de adquisición.”

**Sentencia de 18 de Diciembre de 2012 , Recurso de Casación núm. 684/2010 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998 y 1999 . Pues bien, en el caso presente, la regla de valoración contenida en el artículo 15.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades atiende al valor intrínseco del bien, en función de su verdadero origen, al margen de la posible configuración de la operación en su conjunto. En el caso presente, la operación de permuta esta perfectamente identificada, pues consiste en la entrega de un bien (porción de una finca) a cambio de bienes futuros a construir (viviendas, garajes y trasteros) por el adquirente de la finca, y, aunque la contraprestación inmobiliaria de éste aún no haya tenido realidad, se trata efectivamente de una permuta, como la jurisprudencia de esta Sala ha declarado reiteradamente. Esta operación está claramente diferenciada de la otra que constituye una compraventa, y en esa individualidad es como debe ser considerada a efectos tributarios En este sentido, se manifiestan las normas dictadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas citadas en la sentencia recurrida, normas que forman parte del ordenamiento jurídico mercantil, como así lo expresa la Disposición Final Quinta del Plan General de Contabilidad de 1990.**

**FD Primero** “(..) La cuestión fundamental consiste en si ha de calificarse como permuta, y por tanto, valorarse por su valor normal de mercado ( art. 15.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), la operación realizada en la parte en que se entregó como precio (484 millones de pesetas), 1067 metros cuadrados útiles interiores de viviendas, garajes y trasteros, tesis de la sentencia recurrida, o, por el contrario, como indica la recurrente, se trata de una compraventa por un precio total que se paga la mayor parte en dinero y la menor parte en especie. (...)

**FD Segundo** “ En su motivo único, aduce la recurrente indebida aplicación de los arts. 15.2.e) y 15.3 de la LIS de 1995, con infracción de los arts. 23.2, 28 y 9.2 de la LGT de 1963 (44) , en relación con los arts. 1445) y 1446 del Código Civil, y de la jurisprudencia aplicable para resolver el caso enjuiciado. (...)

El motivo debe rechazarse. Es cierto que el artículo 1446 del Código Civil, confiere, a falta de intención manifiesta de los contratantes, la naturaleza de compraventa a los contratos cuyo precio de venta consistiere parte en dinero y parte en especie, si la primera es superior a la segunda. Ahora bien, esta calificación jurídica tendría trascendencia a efectos fiscales, si el ordenamiento tributario no contuvieran una

conceptuación propia de la operación realizada, como claramente se infiere de lo dispuesto en el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria.

Pues bien, en el caso presente, la regla de valoración contenida en el artículo 15.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades atiende al valor intrínseco del bien, en función de su verdadero origen, al margen de la posible configuración de la operación en su conjunto. En el caso presente, la operación de permuta esta perfectamente identificada, pues consiste en la entrega de un bien (porción de una finca) a cambio de bienes futuros a construir (viviendas, garajes y trasteros) por el adquirente de la finca, y, aunque la contraprestación inmobiliaria de éste aún no haya tenido realidad, se trata efectivamente de una permuta, como la jurisprudencia de esta Sala ha declarado reiteradamente. Esta operación está claramente diferenciada de la otra que constituye una compraventa, y en esa individualidad es como debe ser considerada a efectos tributario.

En este sentido, se manifiestan las normas dictadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas citadas en la sentencia recurrida, normas que forman parte del ordenamiento jurídico mercantil, como así lo expresa la Disposición Final Quinta del Plan General de Contabilidad de 1990, y, aunque las mismas contemplen los supuestos de adquisiciones del inmovilizado material, el propio ICAC en la consulta mencionada en la sentencia las aplica con carácter general, lo cual no significa que haya usado la analogía para extender los términos del hecho imponible, sino que ha realizado la interpretación auténtica para esta clase de operaciones.”

## **2.Efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal del mercado**

**Sentencia de 19 de Enero de 2012 , Recurso de Casación núm. 6121/2007.Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1997. Aportación no dineraria a entidades y valores recibidos en contraprestación; artº 15.2.b de la Ley 43/1995.**

**FDSéptimo** “ (...)Conforme a los hechos acaecidos no existe duda de que estamos ante uno de los supuestos contemplados en el artº 15.2.b de la LIS, esto es, aportaciones no dinerarias que la recurrente realiza a otra, a cambio de participaciones sociales por su constitución y ampliación del capital social de esta última; siendo de aplicación lo que al caso dispone el artº 15.3, "En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d), la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable". Por tanto, en el período en que se realiza la aportación, puede producirse en la entidad recurrente una renta fiscal por la diferencia entre el valor de mercado del elemento transmitido y su valor contable. Debiéndose recordar que los valores recibidos en contraprestación se valorarán por su valor de mercado a efectos fiscales.

Para evitar equívocos, partiendo de los hechos acreditados, es evidente que conocemos el valor contable de las acciones de las sociedades C., S.A., R., S.A., S., S.A., L., S.A.,

E., S.A. Y R DE PERÚ, tal y como ha quedado transcrito ut supra. Pero se desconoce el valor de mercado de estas acciones, y conforme a lo dispuesto en el artº 15.2 in fine, debe acudirse a alguno de los métodos que nos proporciona el artº 16.3 de la LIS. Lo que resulta esencial, en tanto que es la diferencia entre el valor de mercado, en principio desconocido, y el valor contable, conocido, el que determinará el incremento, en su caso, de la base imponible.

Este Tribunal, de nuevo se atiene a los términos en los que las partes han planteado el conflicto y a los hechos que constan - se desconoce si la parte recurrente aportó el valor de mercado de las citadas acciones-, y desde luego ninguna referencia se contiene al artº 16.3 de la LIS. Ahora bien, lo que sí se conoce, y no se discute, es el valor de las acciones de R PERÚ, BV, y se conoce por la operación realizada con el BBV; pues bien siendo ello así, ha de convenirse que los valores recibidos, esto es las acciones de R. PERÚ, BV, en contraprestación por la aportación de las acciones de las entidades antes referidas, se valorarán por su valor normal de mercado, y este debe coincidir con el de los elementos patrimoniales aportados, esto es, con el valor de mercado de las acciones de las entidades referidas. Por tanto, siendo el valor de mercado de dichas acciones el mismo valor de mercado de las acciones de R PERÚ BV, existe una evidente diferencia entre ese valor y su valor contable, por lo que sí se produjeron las plusvalías que deben incrementar la base imponible.”

### **3.Reglas de valoración: Operaciones vinculadas**

**Sentencia de 3 de Febrero de 2011, Recurso de Casación núm. 2183/2006 . Impuesto sobre Sociedades , ejercicios 1991 a 1994. Cesiones de capital entre entidades vinculadas y no comisiones derivadas de un contrato de mandato Calificación jurídica de los contratos: valoración en la instancia.**

**A la vista de los hechos tenidos por probados, resulta jurídicamente coherente la interpretación que realiza la sentencia en el sentido de considerar que se trata cesiones de capital entre entidades vinculadas tendentes a la compra de inmuebles y acciones y a dicha conclusión llega la sentencia al tener en cuenta no sólo los contratos privados, sino también la intención de los contratantes puesta de manifiesto a través de las reglas de hermenéutica contractual de los arts. 1281 a 1289 del Código Civil, pues "la calificación de los contratos ha de descansar en el contenido obligacional convenido, abstracción hecha de la denominación que las partes asignen a aquéllos", verdadera voluntad de los contratantes que hay que deducir de "los actos de las partes, coetáneos y posteriores a la celebración del contrato". Siendo reiterada la doctrina de esta Sala en virtud de la cual, salvo supuestos excepcionales -que aquí no concurren-, la calificación de los contratos es tarea reservada a los Tribunales de instancia, tal y como dejamos constancia anteriormente con apoyo en la jurisprudencia señalada. FD Cuarto**

**Sentencia de 29 de Junio de 2011, Recurso de Casación núm. 5844/2007/. Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicios 1992, 1993, 1994, 1995 y 1996 . Improcedencia del ajuste. La cuestión sometida a debate en el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado radica en determinar la improcedencia de aplicar el ajuste por operaciones vinculadas practicado por la Inspección de los Tributos a la totalidad de los costes de un proyecto de colaboración celebrado entre M. B. ES., S.A. y su matriz alemana D. A.G. ya que la mayor parte de los mismos, aún cuando fueron refacturados por la entidad española a la sociedad alemana, no respondían a trabajos efectivamente realizados por aquélla, quien, por lo tanto, actuó respecto de los mismos como mero centro de imputación de costes del programa, sin que quepa imputársele un beneficio industrial en relación con tales labores en las que no participó En conclusión, y en relación con la aplicación del margen del 6% a las cantidades previamente facturadas por DCAG a MBE, ha de coincidirse con lo establecido por la Audiencia Nacional en la sentencia impugnada: ..." los importes correspondientes a la facturación emitida por DCAG de los trabajos realizados a MBE, no se han de incluir, al corresponder a trabajos de la propia parte que participa en el proyecto, por lo que no cabe que se aplique a sí misma un margen comercial; facturación que se puso de manifiesto por la entidad recurrente en el expediente administrativo, al acompañar la relación como Anexo 5 de su escrito de alegaciones. Por ello, es improcedente la aplicación del margen del 6% sobre dichos importes".Hay que entender, en el sentido defendido por el Tribunal de instancia, que no parece razonable alterar el beneficio atribuible a MBE derivado de la refacturación a DCAG de los costes facturados a aquélla por proveedores externos e independientes, que, de por sí, ya se encontraban valorados a precios de mercado, tomando en consideración que la entidad española actuaba como un mero centro administrativo del proyecto que aglutinaba el total de los costes y se los refacturaba en bloque a DCAG.FD Tercero.**

**Sentencia de 3 de Noviembre de 2011, Recurso de Casación núm. 571/2009 . Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1996. Operaciones vinculadas: cesión de créditos entre entidades vinculadas: valoración a precios de mercado:**

**FD Quinto** "(...)De esta forma, la actuación de la Inspección supuso partir de la propia contabilidad del obligado tributario, que había realizado la provisión antes indicada, cumpliendo con la normativa del Banco de España, así como aplicar una regla tan elemental en contabilidad como la de que los créditos morosos han de figurar por su importe menos la provisión contablemente admisible, de tal forma que se permita que aquella refleje fielmente la realidad del patrimonio de la empresa, no debiendo olvidarse que la contabilidad es la base de que parte el artículo 10 de la Ley del Impuesto de Sociedades para determinar la base imponible, llegando a ella tras aplicar los criterios fiscales y , en su caso, la compensación de bases negativas.

Sin embargo, puestas de manifiesto estas circunstancias en el trámite de audiencia, el obligado tributario no justificó el precio de cesión de 23.674.641 ptas. en la ausencia de garantías, no aportando tampoco prueba de gestión de cobro y basó su defensa en la utilización de criterios estadísticos y en la alegación de costes de gestión que se afirmaba querer evitar.

Naturalmente que pueden concurrir circunstancias, como puede ser el análisis individual de insolvencias, la ausencia o pérdida de garantías o las gestiones de cobro llevadas a cabo, que permitieran demostrar que el valor de los créditos era diferente del que resulta de la regla objetiva a que acabamos de referirnos. Pero lejos de ofrecer la relación de aquellas, las entidades recurrentes solo se han basado en criterios estadísticos derivados de otras operaciones con terceros, inaplicables a estos efectos, tanto más cuanto que, como ha quedado señalado previamente, no nos encontramos ante la cesión de un crédito, sino que ésta tuvo por objeto una pluralidad de ellos no uniformes.”

**Sentencia de 22 de Noviembre de 2011 , Recurso de Casación num. 3956/2007. Impuesto sobre Sociedades 1991. La cesión gratuita del uso de un inmueble : es generadora de ingresos fiscales sometidos a tributación .El recurrente no ha probado el exceso del importe atribuido a la cesión del inmueble por la Administración, quien ha fijado el importe en virtud de un dato objetivo suministrado por el propio actor .FD Quinto .En idéntico sentido , Sentencia de 18 de Mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 4805/2007 , FD Cuarto.**

**Sentencia de 9 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 4676/2007 Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1993. Aportaciones no dinerarias entre sociedades vinculadas. Reglas de valoración para la determinación del incremento de patrimonio. Las reglas de valoración contenidas en el art. 16 apartados 3 a 5 de la LIS78 no resultan aplicables para la determinación de los incrementos o disminuciones patrimoniales. Tales reglas aplicables para operaciones entre sociedades vinculadas solamente son de aplicación para rendimientos de explotación, actividades profesionales o artísticas y en rendimientos de elementos patrimoniales cedidos, no afectos a la explotación económica. Por tanto, en el caso analizado, de aportación no dineraria al patrimonio de una sociedad, aunque existe vinculación, le resultan aplicables las normas de valoración del art. 15 LIS78. Con arreglo a la doctrina sentada en dicha Sentencia, el motivo no puede ser estimado, pues a la circunstancia de que el artículo 15 de la Ley 61/1978 no distinga entre la clase de bienes que integran la aportación no dineraria al patrimonio de una sociedad, lo cierto es que la operación llevada a cabo por la entidad recurrente no puede calificarse como determinante de ingresos ordinarios derivados de poner en el mercado bienes o servicios o, como se dice en la Sentencia a que acabamos de referirnos, "de rendimientos de explotaciones económicas, actividades profesionales o artísticas, y en rendimientos de elementos patrimoniales cedidos, no afectos a explotaciones económicas". No significa ello que el legislador no**

**adopte medidas para evitar una infravaloración o valoración de la aportación no dineraria por debajo de su valor real y por ello, el apartado c) del artículo 16 de la Ley 61/1978 fija como sustrayendo el valor de adquisición y como reduciendo la cantidad mayor de las tres siguientes: el valor nominal de la aportación, el de cotización en bolsa de los títulos recibidos o el que resulte de la aplicación de las reglas del Impuesto del Patrimonio Neto. FD Cuarto**

**Sentencia de 9 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 3586/2009 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1997 a 2000 .Operaciones vinculadas : valoración método del precio libre comparable ("comparable uncontrolled price method", o CPU) y del método del "cost-plus".**

**FD Sexto** “En la materia de operaciones vinculadas, el artículo 16.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre , del Impuesto de Sociedades, dispone:

(...)"

El artículo 16.3 que acaba de transcribirse, está fuertemente influido por la doctrina de la OCDE contenida en los comentarios al artículo 9 del Modelo de Convenio y por el Informe sobre los principios aplicables en materia de precios de transferencia.

En efecto, el Informe de la OCDE clasifica los métodos para aplicar el principio de libre concurrencia en dos grupos:

En el primero de ellos, basado en la comparación con transacciones entre partes independientes, se distinguen:

- El método del precio en transacciones no vinculadas comparables.
- El método del precio de reventa.
- El método del coste incrementado.

El segundo grupo comprende los métodos del beneficio transaccional, esto es:

- El método de división de beneficios.
- El método del beneficio transaccional.

El método por excelencia de determinación del precio de mercado es sin duda el método del precio libre comparable ("comparable uncontrolled price method", o CPU) que, es sin duda la forma más directa y fiable de aplicar el principio de libre concurrencia, por lo que es preferible a cualquier otro método, pero ofrece la dificultad de que no concurren los elementos necesarios para su aplicación, como son el mismo lugar geográfico, el mismo período de tiempo, las mismas o similares mercancías, el mismo

volumen. Y dándose las circunstancias teóricas necesarias, no será fácil encontrar el caso en que un mismo bien o servicio se esté vendiendo o comprado bajo diferentes precios.

En cualquier caso, este método quedaba atisbado en el artículo 169 del Reglamento del Impuesto de Sociedades de 1982 , cuando, a efectos de determinar el valor de mercado, se refería a los "precios aplicados en operaciones similares en la misma época o aproximada, teniendo en cuenta la relación comercial entre empresas o personas no vinculadas" y a los "valores consignados en el mismo contrato o en otros de características similares". Y a este método se refiere claramente el artículo 16.3.a) de la Ley 43/1995 , antes transcrito.

Pero en el artículo 16 se establecen también dos métodos supletorios, pero que entre sí están situados en pie de igualdad: el método del precio de reventa ("resale price" o RPM) y el método del coste incrementado ("cost plus").

El método de reventa (recogido en el artículo 16.3.b) b'), se basa en el precio al que un bien adquirido a una entidad vinculada se transmite en una operación entre partes independientes, de manera que restando de dicho precio bruto el margen adecuado, tomado de una transacción no vinculada comparable, se llega a un precio que cumple con el principio de libre concurrencia.

El método de reventa no exige tanto grado de similitud como el de transacciones no vinculadas comparables, si bien que, obviamente, su resultado será más certero cuanto mayor sea aquella.

El método del coste incrementado aparece recogido en el artículo 16.3.b) a) y supone tener en cuenta los costes en que incurre el proveedor de bienes o servicios en una transacción vinculada, al que se incorpora el margen habitual entre empresas independientes.

En este caso, el margen habitual puede determinarse bien teniendo en cuenta el que obtiene el proveedor en transacciones no vinculadas "comparables" o el margen de una empresa independiente en transacciones no vinculadas "comparables".

Este método requiere de los oportunos ajustes, en el caso de existir diferente estructura de costes.

Por último, el artículo 16.3.c), para el caso de que no sean aplicables ninguno de los métodos anteriores, se refiere el método del beneficio transaccional, en el que, tras identificar el beneficio derivado de una operación vinculada, se divide entre las entidades sobre bases que se aproximen a la división que se hubiera realizado en un contrato entre partes independientes.

Por la referencia que se hace en el recurso al mismo, debemos hacer referencia al método del "transaccional net margin method", que tiene como objetivo determinar el beneficio neto imputable a una operación vinculada, poniéndolo en relación con una base adecuada de cálculo como puede ser la de costes, ventas o activos. Se trata de un método escasamente utilizado en el Derecho comparado y que ofrece el inconveniente de no tener en cuenta las diferencias que pueden existir entre las empresas que se comparan. En todo caso, no está presente en la enumeración del artículo 16 de la Ley 43/1995 .

Pues bien, en el caso presente, la sentencia constata, a través del informe tenido en cuenta, que la Inspección utilizó el método CUP en los casos en que existía identidad de producto, ejercicio y cliente, lo que ocurría en los casos de clientes que lo fueron de la entidad española en la primera parte del ejercicio 1997 y de la entidad suiza en la segunda parte. Si por el contrario, no existía identidad indicada, la Inspección acudió al método del "cost-plus", que antes quedó explicado y que se ratifica por la sentencia en el Fundamento de Derecho Sexto, sin que pueda aceptarse la simple alegación, sin mayor explicación o justificación, de haberse utilizado el método del margen neto comparable, que parte de las ventas de la empresa.”

**Sentencia de 22 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 6688/2009 Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995/96. Préstamos por operaciones vinculadas. La Inspección considera que el método aplicable, previsto en el P.G.C., para la determinación del importe del capital prestado es el la "corriente real" de los servicios prestados (en este caso préstamos) . En estas circunstancias correspondía a la recurrente acreditar que el criterio utilizado por la Inspección no se ajustaba a la realidad, pues el propuesto por ella es una pura estimación, prueba que no se ha efectuado .FD Octavo. En idéntico sentido, Sentencia de 28 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 6232/2009 , FD Quinto.**

Sentencia de 22 de Mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 145/2008 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. Ajuste entre sociedades vinculadas : **hasta el 31 de diciembre de 1991 regía el ajuste bilateral, el unilateral desde el 1 de enero de 1992 a la fecha de entrada en vigor de la Ley 43/1995 y de nuevo a partir de este ajuste bilateral.** Ausencia de carácter sancionador .En igual sentido Sentencias de 29 de Abril de 2010, Recurso de casación para unificación de doctrina núm. 330/2005, FD Tercero , 9 de Febrero de 2011 Recurso de Casación núm. 5008/2006 , FD Quinto , Sentencia de 25 de Mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 1468/2009, FD Duodécimo , Sentencia de 26 de Mayo de 2011 , Recurso de Casación 5950/2007, FDS Tercero y Cuarto ,Sentencia de 22 de Septiembre de 2011, Recurso de casación 2806/2007, FD Quinto y 6 de Marzo de 2012, Recurso de Casación núm. 445/2008, FD Cuarto .

**Sentencia de 21 de Junio de 2012, Recurso de Casación núm.1249/2009 .Impuesto sobre Sociedades, de los ejercicios 1990, 1991, 1992, 1993 y 1994. Calificación de las operaciones entre sociedades vinculadas. Entregas de dinero : existencia de préstamos y consiguientemente de intereses presuntos y no aportaciones para hacer frente a ampliaciones de capital. Artículo132 del Reglamento del Registro Mercantil aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio. Con relación a la prestación de un aval solidario a entidad vinculada, , declara que calificadas estas operaciones, como operaciones vinculadas, la regla a aplicar es la establecida en el art. 16-3 y 4 de la Ley que dispone que cuando se trate de operaciones entre sociedades vinculadas, su valoración a efectos de éste impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes, y ello se aplicará en todo caso a las operaciones entre una sociedad y sus socios .FDS Segundo y Tercero. En el mismo sentido y por lo que respecta al otorgamiento de fianzas solidarias a favor de las entidades financieras en garantía de préstamos que estas habían concedido a determinadas entidades vinculadas a la actora, Sentencia de 22 de Septiembre de 2011, Recurso de Casación núm. 2806/2007.FD Quinto**

**Sentencia de 19 de Julio de 2012, Recurso de Casación núm. 3075/2009.Impuesto sobre Sociedades, Retenciones y otros pagos a cuenta del rendimiento del capital mobiliario de los ejercicios 1994 y 1995. Presunta compatibilidad entre el régimen de operaciones a plazos y las operaciones vinculadas: éste régimen debe ceder ante aquél. FD Cuarto.**

**Sentencia de 14 de Septiembre de 2012 , Recurso de Casación núm. 1374/2010. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997 .Operaciones vinculadas, minoración de gastos de marketing, a la promoción y venta de bebidas, y de bebidas en botes o latas. Recalificación fiscal de los criterios de distribución de gastos que la sociedad matriz hizo entre las filiales. Para que las condiciones previstas en un ARC se ajusten al principio de plena competencia, las aportaciones efectuadas por cada participante deben ajustarse a las que una empresa independiente aceptaría en circunstancias comparables, teniendo en cuenta los beneficios que le cabe esperar razonablemente del acuerdo. En idénticos términos la Sentencia de 10 de Febrero de 2012 , Recurso de Casación núm. 2707/2009 , FD Cuarto, de 2 de Julio de 2012 Recurso de Casación núm. 1606/10 y 16 de Julio de 2012, Recurso de Casación núm. 1133/2010, FD Segundo.**

**Sentencia de 20 de Septiembre de 2012 , Recurso de Casación núm. 659/2010 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997. Aumento del valor de mercado de una serie de inmuebles transmitidos por la sociedad regularizada a dos entidades que la Administración consideró vinculadas.,En el procedimiento administrativo que está en el origen de este proceso constan los datos y estudios de mercado en los que se basa el dictamen de la Administración, no existiendo elemento alguno en las actuaciones que permita inferir que en los inmuebles afectados existan circunstancias para cuya consideración y evaluación resultaría imprescindible la visita a la que se refiere la citada sentencia. FD Segundo**

**Sentencia de 4 de Octubre de 2012 ,Recurso de Casación núm. 4414/2009 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996 . El artº 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece para las sociedades vinculadas una presunción iuris et de iure, o, más exactamente, una ficción legal, que se diferencia de ella "en la racionalidad que inspira la formulación de las presunciones absolutas y que está ausente en las ficciones jurídicas, cuya fuerza emana solamente de la Ley". A virtud de tal ficción legal los préstamos o financiaciones entre sociedades vinculadas han de estimarse siempre retribuidos (y, por tanto, sujetos a gravamen) aunque se haya probado su gratuidad, para lo cual se establece la regla señalada por el art. 16 respecto de los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Se valida el tipo de interés aplicado por la Administración Tributaria como precio de mercado a las operaciones financieras, aun siendo superior el interés legal, puesto que no acredita que dicho interés no hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre entidades independientes. Por tanto, llegado su vencimiento, procede contabilizar los beneficios resultantes de los créditos con sus filiales, y en consecuencia, procedía contabilizar las diferencias positivas en relación con los préstamos en dolares, sin que a ello sea óbice la falta de pago.FDS Quinto y Sexto.**

**Sentencia de 9 de Octubre de 2012 ,Recurso de Casación núm. 5003/2011.Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicios 1999, 2000 y 2001.Valoración de operaciones vinculadas: falta de puesta de manifiesto, antes de redactar el acto de determinación del valor normal de mercado, de los métodos y criterios que serán tenidos en cuenta para dicha determinación: trámite esencial del procedimiento y no mera irregularidad no invalidante. El art. 16 de la Ley da reglas específicas para la valoración en el caso de operaciones vinculadas, que deben prevalecer sobre las reglas generales establecidas en el artículo 15.**

**FD Décimo** “El Abogado del Estado, en su primer motivo de casación, considera que la sentencia recurrida infringe los art. 15 y 16 de la LIS, y art. 15 del RIS . Partiendo de que este artículo sólo es aplicable cuando ambas sociedades vinculadas tributan en territorio español, señala que el precepto no resulta aplicable en casos, como el actual, en el que el procedimiento se sigue exclusivamente respecto de la entidad española que es perfectamente conocedora del devenir del procedimiento de Inspección que se sigue contra ella. Se añade a mayor abundamiento, que la omisión de la puesta de manifiesto con mención del método que se va a emplear en la valoración, constituye una irregularidad formal no invalidante que no produce indefensión a la parte, que tiene a su disposición la vía económico-administrativa y la jurisdiccional para discutir su procedencia económica y legal.(...)

El motivo debe desestimarse pues es indudable que el art. 16 de la Ley da reglas específicas para la valoración en el caso de operaciones vinculadas, que deben prevalecer sobre las reglas generales establecidas en el artículo 15, lo que determina que el último párrafo de aquel precepto - "Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de las propuestas de valoración de operaciones vinculadas",- debe seguirse en las valoraciones de operaciones vinculadas, al prevalecer lo especial sobre lo general, sin que sea acogible el argumento del Abogado del Estado de que ese procedimiento sólo será necesario cuando se trate de operaciones entre entidades vinculadas residentes en España, ya que eso no se desprende del precepto, y donde la Ley no distingue no debemos distinguir. Es especialmente importante, en ese procedimiento, lo que impide hablar de irregularidad no invalidante, el que la Administración tenga que poner de manifiestos a las partes vinculadas "los métodos y criterios que serán tenidos en cuenta para dicha determinación, quienes dispondrán de un plazo de 15 días para formular alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes", pues este trámite va a permitir, no sólo el que las partes discrepen del método que se va a utilizar, sino de proponer otro que consideren más acorde con el objeto de la valoración, y que puede ser aceptado por la Administración. Se trata, por tanto, de un trámite esencial, que impide hablar de mera irregularidad.” **En idéntico sentido la sentencia de 10 de Diciembre de 2009, dictada en el Recurso de Casación núm. 428/2006.**

**Sentencia de 26 de Octubre de 2012, Recurso de Casación núm. 4724/2009, . Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1995/1996 a 1998/1999.Ajuste bilateral.**

**FD Octavo** “.-En el décimo motivo se denuncia que la Inspección ha desatendido su obligación de realizar una regulación completa de la situación tributaria, por no realizar un ajuste bilateral, cuando se trate de operaciones entre entidades vinculadas.

Esta alegación no tiene sentido respecto al periodo 1995-96, porque el ajuste bilateral no venía impuesto en la normativa aplicable, habiéndose reconocido a partir de la ley de 1995.

En todo caso, y especialmente en relación con el periodo 96/97 la supresión de la deducibilidad del gasto en sede de la recurrente por ser vinculada con José Royo, S.A, no puede comportar la simultánea regularización para anular el correlativo ingreso en la entidad José Royo, S.A, aunque obviamente ésta, como consecuencia de la regularización practicada a la recurrente, pueda interesar la rectificación de la autoliquidación presentada.”

## **5.Subcapitalización**

**Sentencia de 17 de Marzo de 2011 , Recurso de Casación núm. 5871/2006 , Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1993. Principio de especialidad . Aplicación del artº 24.1 del CDI Hispano Suizo. Supuestos en los que adquiere sentido la aplicación del artº 16.9 de la Ley 61/1978.**

**FD Tercero** “(...:Pues bien, el artº 24.1 del CDI hispano suizo de 26 de abril de 1966 , es de un tenor similar al contemplado y aplicado en la referida sentencia, "Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este último Estado que se encuentren en las mismas condiciones". La aparente contradicción entre el artº 16.9 de la Ley 61/1978 y este precepto, se salva teniendo en cuenta el principio de especialidad, esto es, el artº 16.9 de la Ley 61/1978 , será aplicable en los supuestos en los que no exista un CDI que expresamente recoja una norma de no discriminación, por lo que siendo evidente que la entidad con residente en la Confederación Helvética tiene derecho al mismo tratamiento fiscal que entidades con residencia en España y dado que para estas no se contempla el régimen de subcapitalización, no procede aplicar el citado artículo 16.9. No discriminación que constituyó uno de los motivos que es hecho valer y es desarrollado, motivo tercero, por la parte recurrente y que debe dar lugar a la estimación del recurso de casación.”.

**FD Cuarto** “ (...) El artº 16.9 contempla tanto el endeudamiento directo o indirecto, de una entidad residente con otra, vinculada y no residente. Respecto del primer concepto no existe controversia alguna, pero sí en cambio no queda suficientemente delimitado el de endeudamiento indirecto, concepto jurídico indeterminado que es preciso integrar caso por caso atendiendo a las circunstancias de cada supuesto.

El régimen tributario innovado por el artº 16.9 de la Ley 61/1978 , pretende evitar defectos estructurales de infracapitalización de las empresas que propicien un endeudamiento excesivo con peligro de malograr el principio de independencia, régimen que se inscriben dentro de las normas antielusivas y con el que se pretende hacer inviable un desplazamiento de las bases imponibles fuera del territorio fiscal del Estado en su perjuicio. Al contemplar el citado artículo el endeudamiento indirecto se pretende evitar la elusión fiscal para la aplicación de la norma anti-subcapitalización,

mediante la interposición, entre el prestamista y prestatario, de personas o entidades independientes ajenas a la vinculación existente entre las mismas. Lo que se pretende es interponer una tercera persona en la situación crediticia, desde luego cuando esta a su vez está endeudada con la sociedad matriz, no hay duda de que estamos en el supuesto de endeudamiento indirecto; son operaciones en las que una entidad financiera no vinculada otorga un préstamo a una entidad residente, y la entidad financiera no vinculada a su vez ha recibido, directa o indirectamente fondos de la entidad matriz, en cualquier forma; son las operaciones denominadas como back-to-back . En definitiva, el supuesto resulta claro, la entidad no vinculada prestamista, a su vez es deudora de la entidad matriz vinculada.

El problema se plantea en los supuestos de que la operación de endeudamiento, del préstamo concedido por la sociedad independiente a la sociedad filial residente, simplemente es garantizado por la entidad vinculada no residente.

Con carácter general ningún inconveniente conceptual existe para encuadrar estas modalidades dentro de la expresión de endeudamiento indirecto. Ya se indicó que lo que se pretende con el régimen jurídico mediante la introducción de la regla de la subcapitalización, es salir al paso de la infracapitalización de las sociedades que no poseen una estructura de capital adecuada, debiendo acudir al sobreendeudamiento, lo que va a conllevar que por la insuficiente dotación de capital se tenga que acudir a una financiación ajena, ciertamente en este caso que la financiación se lleve a cabo directamente por la sociedad matriz no residente vinculada o por una sociedad independiente, con la garantía de la matriz, en nada incide en el resultado, se produce un exceso de financiación y esta, que no se conseguiría en un mercado entre partes independientes, se consigue gracias a la sociedad vinculada.

Pero ya hemos indicado que las normas de subcapitalización se inscriben dentro de las destinadas a evitar la elusión fiscal, que las bases imponibles puedan desplazarse fuera del ámbito de soberanía, en este caso, del Estado Español, lugar en el que se produce el rendimiento. De suerte que cuando se trata de sociedades vinculadas residentes o de países de la UE, tras la reforma propiciada por la sentencia del TJCE de 12 de diciembre de 2002 , asunto Lankhorts-Hohorts , no es de aplicación el citado régimen jurídico. Luego para poder aplicar una regla antielusión, resulta imprescindible que concurra el presupuesto que da lugar a su aplicación, esto es que exista elusión fiscal de no aplicarse la regla, lo cual exige que de manera real y efectiva exista el desplazamiento de bases imponibles, esto es que los intereses -o dividendos, según se mire- pagados por la sociedad filial residente por los créditos recibidos, directa o indirectamente, sean percibidos por la entidad vinculada no residente en su condición de prestamista o de garante que asume el riesgo de la operación, puesto que si en definitiva no se produce un endeudamiento entre el prestatario y el garante, no cabe incluirlo en el endeudamiento relevante para medir una situación de subcapitalización.

En este contexto cobra pleno sentido los pronunciamientos emanados de la Dirección General de Tributos, Consulta 0503-98 de 30 de marzo que estableció:

"Esta normas también se aplican en los casos de endeudamiento indirecto, cuando la entidad no residente vinculada, si bien no es prestamista, en última instancia asume el riesgo derivado de la posible insolvencia del deudor, lo que sólo podrá ser constatado considerando el conjunto de circunstancias de cada supuesto: estructura financiera de la entidad prestataria, situaciones en que deba hacerse efectivo el aval, posibilidad de que finalmente se incurra en insolvencia... A estos efectos, y si se considera que se trata de una operación entre entidades vinculadas, será ilustrativo contrastar si en el mercado se hubiera podido concertar esta operación de endeudamiento que determine una relación entre fondos ajenos y fondos propios en la entidad prestataria, y con la concurrencia de otra entidad no vinculada con aquélla que hubiera aceptado participar en la operación como avalista y en los mismos términos previstos en el supuesto planteado. Por otra parte, es claro que la invocación de las normas de subcapitalización, cuando se trata de endeudamiento indirecto, debe atender a la relación de vinculación entre prestatario y la persona con quien se encuentre en dicha relación que haya asumido, de alguna forma, el riesgo de la operación, y aunque no sea el prestamista, por lo que resultarán indiferentes las circunstancias que concurran en este último, y en particular las relativas a su residencia fiscal". Y Consulta 1210-01 -sin que le reste valor el referirse al artº 20.1 de la LIS -, a la que antes hemos hecho referencia, que precisa el anterior pronunciamiento en el sentido de que sólo es admisible cuando se trata de garantías ejecutivas: "En el caso concreto aquí consultado, en el que la entidad vinculada no residente no ofrecería garantías formales y concretas, con fuerza ejecutiva, sino tan sólo la confianza generada por el volumen y la solvencia demostrados hasta ese momento, la posible insolvencia del deudor residente no queda jurídicamente cubierta por aquella, por lo que no cabría hablar de endeudamiento indirecto con él."

Así las cosas, sólo cuando la Administración acredite que se produce o se va a producir la base y razón de ser de la norma de subcapitalización, que no es otra que la elusión fiscal mediante la erosión de las bases tributarias españolas a favor de otra entidad del mismo grupo y no residente en España, es cuando adquiere sentido la aplicación del artº 16.9 . Nada de ello hace la Administración Tributaria, sometiendo la Sala de instancia a una actuación que en sí mismo encerraba una auténtica petición de principio, cual era la presencia de un endeudamiento indirecto de los contemplados en el artº 16.9 sin más justificación. A lo anterior cabe añadir lo previsto en el artº 9 del modelo de Convenio de la OCDE, que impone una importante restricción, al punto que un Estado contratante no puede modificar el beneficio de las entidades residentes en el mismo a causa de operaciones efectuadas con entidades vinculadas residentes de otro Estado contratante, excepto si dichas operaciones se realizaron en condiciones diferentes a las de mercado, y sólo para gravar el beneficio que hubiera resultado en condiciones normales de mercado; lo cual determina que para la compatibilidad de la norma de subcapitalización

de nuestro ordenamiento interno con el citado artº 9 , es preciso verificar que los beneficios obtenidos son superiores a los que debía de alcanzarse en condiciones de plena concurrencia, acreditación que igualmente corresponde hacer a la Administración, que no hizo y que ante la insistencia y material probatorio traído por la recurrente ni mereció análisis ni siquiera respuesta al efecto por la Sala de instancia.”

**Sentencia de 6 de Abril de 2011 , Recurso de Casación núm. 103/2007 , Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996 a 1998. Subcapitalización: endeudamiento directo o indirecto de una sociedad con otra vinculada no residente que excede del resultado de aplicar el coeficiente reglamentario a la cifra del capital fiscal .Se confirma la nulidad de la liquidación y de la sanción correspondiente a la subcapitalización aplicada en la regularización en virtud del art. 21.1 de la Norma Foral . Se declara, en aplicación de la jurisprudencia del TJCE, la inaplicabilidad de tal precepto, por cuanto no se basa en un examen de elementos objetivos y verificables que permitan identificar la existencia de una única finalidad fiscal y no establece la posibilidad de presentar elementos relativos a los motivos comerciales subyacentes .**

**FD Primero** “Es objeto de esta casación la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, por la que se estima en parte el recurso interpuesto por la entidad R. B. ESPAÑA S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia desestimatoria de las reclamaciones acumuladas 1300/2001, 1301, 1302, 1303, 1304 contra liquidaciones provisionales del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 1996 a 1998 y liquidaciones de sanción asociadas a dicho impuesto. La Sala de instancia anula el acto recurrido en cuanto atañe a las liquidaciones y actos subsiguientes derivados de haber aplicado la regla de la subcapitalización prevista por el art. 21.1 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades , liquidaciones y efectos subsiguientes de los que no debe responder la actora.

Contra esta sentencia se ha interpuesto la presente casación tanto por la mercantil recurrente, como por la Diputación Foral de Bizkaia, con base en los motivos que han quedado transcritos en los antecedentes. Los recursos han sido declarados admisibles por auto de esta Sala de 18 de octubre de 2007 , por lo que las cuestiones planteadas por las partes en relación con la inadmisibilidad de sus recíprocos recursos deben rechazarse con base en los razonamientos recogidos en el mencionado auto.(...)

**FD Cuarto** “La sentencia de instancia reconoce expresamente que con arreglo a las normas internas de subcapitalización, la regularización llevada a cabo por la Inspección era adecuada, pues examinado los datos del expediente administrativo, y los informes bancarios solicitados por la Inspección, llegó a la conclusión de que conforme al CERU,

el préstamo concedido no obedecía a la buena fe comercial y, por tanto, eran aplicables las normas sobre subcapitalización. Ahora bien, aún llegando a esta conclusión, estima el recurso y considera ilegal la Norma Foral 21, porque en aplicación de la normativa europea y de la sentencia Landhorst del TJCE la diferencia de trato entre filiales residentes en función del domicilio de su sociedad matriz constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento, prohibido por el art. 43 del TCE., al hacer menos atractivo el ejercicio de esa libertad por parte de sociedades domiciliadas en otros Estados Miembros, las cuales, en consecuencia, podrían renunciar a la adquisición, creación o mantenimiento de una filial en el Estado miembro que adopte dicha disposición.

No existe, por tanto, la infracción de los artículos citados en los dos primeros motivos, habida cuenta que la sentencia en un primer momento resuelve de conformidad con ellos, pero dada la prevalencia del Derecho Europeo, estima el recurso por aplicación de éste.

En relación con el tercer motivo esta Sala en su sentencia de 21 de febrero de 2008- Recurso de Casación núm. 8310/2002, FDS Segundo a Sexto- ha señalado que - (...)

En fin, con arreglo a esa sentencia una legislación interna en materia de subcapitalización sería válida si se basa en un examen de elementos objetivos y verificables que permitan identificar la existencia de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales, lo que no ocurre con la norma examinada que no establece la posibilidad de que se pueda presentar, en su caso, y sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los motivos comerciales subyacentes a la operación de que se trata.”

## **IX.) Imputación temporal**

### **1. Concepto**

### **2. Criterios de imputación temporal**

**Sentencia de 24 de Enero de 2011, Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 101/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002 .Imputación temporal: devolución de ingresos indebidos reconocida como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario sobre la Tasa “Gravamen complementario” de la Fiscal sobre el Juego: imputación al ejercicio en el que se produjo la deducción como gasto fiscal de dicho gravamen, con independencia del ejercicio en que se realice la devolución. Los intereses satisfechos por la Administración tributaria, como consecuencia de la devolución**

**de lo indebidamente ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional deberán imputarse al ejercicio en que se devengaron, Voto Particular.**

**FD Tercero**” La cuestión que en el recurso se plantea ha sido analizada entre otras, en Sentencia de la Sala de 25 de marzo de 2010 , un recurso idéntico, concretamente, el tramitado con el nº 135/2008 , también en relación con una sentencia de la Sección Primera de la Contencioso-Administrativo de Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada en 8 de febrero de 2008 en el recurso 463/04 , que viene a asumir el criterio de la citada sentencia de contraste de 1 de julio de 2005 del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda , que se invoca ahora, en contra de la tesis que mantenía la impugnada.

Por razones de seguridad jurídica y para mantener el principio de unidad de doctrina, procede estar a lo que allí hemos declarado y que ahora reproducimos.

"La resolución de la controversia viene determinada por los efectos jurídicos que se anuden a la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego.

El fallo de la Sentencia 173/1996, de 31 de octubre , el Tribunal Constitucional se limita a «[d]eclarar inconstitucional y nulo el art. 38.Dos, 2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio » , sin realizar ninguna aclaración sobre los efectos jurídicos de esta declaración, a diferencia de lo hecho en otras declaraciones de inconstitucionalidad como, por ejemplo, en la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero , pudiéndose destacar de esta última, en lo que aquí importa, lo siguiente: «En lo que toca a los efectos, hemos de comenzar por recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de este Tribunal (art. 39.1 ), las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» (art. 38.1 LOTC ) y que en cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados( STC 19/1987 ) , fundamento jurídico 6.º) impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado, pues la Ley Orgánica no faculta a este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad.Ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento».

La ausencia de restricción de efectos por el propio Tribunal Constitucional, en su declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego, determina la nulidad de pleno derecho del precepto que regulaba este

gravamen, y, si bien es efectiva desde la publicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre, en el Boletín Oficial del Estado, comporta la expulsión del precepto del ordenamiento jurídico desde la misma fecha en que se produjo su entrada en vigor. Porque, como dice la Sentencia de esta misma Sala del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 8036/1997): «[C]uando se determina que una ley debe ser declarada inconstitucional como resultado de un juicio de inconstitucionalidad se comprueba la existencia de un vicio "ab origine" en la formación de la misma que constituye, sin duda, un fenómeno jurídico patológico para el sistema de fuentes. Una ley inconstitucional no se ha formado válidamente y por ello, aunque haya pasado a integrar el sistema de fuentes del Derecho, lo ha hecho en forma claudicante, hasta que el Tribunal Constitucional comprueba su invalidez y depura el sistema al declarar su inconstitucionalidad con fuerza irresistible y eficacia "erga omnes". La sentencia constitucional pone fin, así, a una situación anterior de incertidumbre que es la que, por ejemplo, venía a justificar la obligación de plantear cuestiones de inconstitucionalidad respecto de esa misma Ley, cuando se intuyese su inadecuación a la Constitución (artículo 163 CE).

El artículo 38 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC) desarrolla el artículo 164.1 CE - única norma que se nos invoca para fundamentar la eficacia "ex nunc" en el motivo - cuando declara que las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad vinculan a todos los Poderes públicos y producen efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado. La publicación es constitutiva, ya que determina la eliminación del sistema de fuentes de la Ley inconstitucional con una eficacia irresistible y fuerza "erga omnes", pero no hay que olvidar que la causa de tal eliminación es una declaración fehaciente de la existencia de un vicio en el momento mismo de la formación de la Ley inconstitucional.

Por todo ello la publicación de las sentencias tiene, indudablemente, efectos para el futuro en el sentido de que todos los Poderes Públicos y, en especial, los jueces y Tribunales quedan vinculados, desde la fecha de publicación de la sentencia, a resolver cualquier proceso futuro sin aplicar o ejecutar una Ley que se ha declarado inconstitucional. Pero la causa que provoca la declaración de nulidad determina que exista también lo que se denomina eficacia "ex tunc" de la sentencia. Mediante este término se trata de explicar, con variadas construcciones dogmáticas, la obligación ineludible que, también, y a partir de la fecha de publicación de la sentencia, recae sobre los Jueces y Tribunales en el sentido de resolver todos los juicios pendientes en los que puedan tener conocimiento de la Ley inconstitucional considerando que la misma ha carecido de eficacia jurídica en forma originaria, desde el mismo momento de su formación o entrada en vigor hasta la fecha de la sentencia del Tribunal Constitucional o, dicho en otros términos, juzgando "tamquam non esset"; es decir, como si la Ley no hubiese existido nunca, con el matiz obligado de aquellos casos en los que las normas procesales que sean de aplicación impidan discutir una aplicación de la Ley

inconstitucional que ya no pueda ser revisada. La decisión de inconstitucionalidad tiene, por ello, indudables efectos retrospectivos o para el pasado, en cuanto invalida la Ley anulada desde su mismo origen. La sentencia de inconstitucionalidad debe recibir aplicación incluso para actos y situaciones jurídicas anteriores en el tiempo a la publicación de la sentencia constitucional, siempre que existan impugnaciones en los que los que se discuta sobre ellos y la resolución o sentencia deba aplicarse conforme a las normas procesales ordinarias que rigen dichos procesos, con los límites que explicita el artículo 40.1 de la LOTC. Y todo ello porque un acto administrativo dictado al amparo de una Ley inconstitucional no habría tenido cobertura en ningún momento, porque la que presuntamente le proporcionaba la Ley anulada era una cobertura aparente, y no una cobertura real. En tal sentido, el Tribunal Constitucional ha precisado recientemente como efecto "pro futuro" y "ex nunc" de una declaración de nulidad únicamente el de la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas (artículo 9.3 CE ), entendiendo por tales las decididas con fuerza de cosa juzgada y las situaciones administrativas firmes( STC 54/2002, de 27 de febrero , fdto jco. 9), en el sentido que acabamos de indicar» (FD Cuarto).

La eficacia "ex tunc" de la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego implica que la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre , no tiene efectos constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional, sino meramente declarativos, por lo que el derecho a la devolución de lo ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional se tiene desde la fecha en que se produjo su ingreso, tal y como se desprende de la Sentencia de esta misma Sección y Sala del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2005 ( RJ 2005, 898) (rec. cas. interés de ley núm. 26/2003 ), cuyo fallo fija la siguiente doctrina legal: «El derecho a la devolución de ingresos indebidos ejercitado a través del procedimiento que regulaba el artículo 155 de la Ley General Tributaria de 1963 ( Ley 230/1963, de 28 de diciembre ) y el RD 1163/1990 , prescribía por el transcurso del plazo establecido por dicha Ley, y se computaba, de acuerdo con el artículo 65 de la misma, desde el momento en que se realizó el ingreso, aunque con posterioridad se hubiera declarado inconstitucional la norma en virtud de la cual se realizó el ingreso tributario, sin que quepa considerar otro plazo y cómputo distinto de los aplicables al procedimiento de devolución, cuando indubitadamente éste había sido el único instado por los interesados».

Esta misma Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2005 , considera errónea la doctrina de la "actio nata" aplicada a la determinación del "dies a quo" para el cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario", es decir, no considera correcto entender que «el plazo prescriptorio debe comenzar a contarse en el momento en que la declaración de inconstitucionalidad

es conocida y tiene efectos frente a todos (artículo 28 LOTC ), cesando la vigencia y eficacia de la norma cuyo valor normativo superior impedía hasta entonces la solicitud de devolución de ingresos» (FD Segundo), por cuanto, si bien « es cierto que esta Sala ha reconocido la posibilidad de exigir la responsabilidad patrimonial al Estado legislador en supuestos de declaración de inconstitucionalidad de una norma legal(...) la responsabilidad patrimonial que pueda reclamarse no puede servir, sin embargo, para rehabilitar el plazo de devolución de ingresos indebidos ya prescrito. La exigencia de dicha responsabilidad tiene un régimen jurídico propio y diferente, con una solicitud que ha de dirigirse a la Administración responsable y al órgano competente, en ningún caso a la oficina gestora que no podría pronunciarse ni reconocer la existencia de tal responsabilidad, un procedimiento específico y sujeta a un plazo concreto, el de un año, éste sí computable desde la "actio nata", esto es desde la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma legal. Pero no asimilable, por tanto, al plazo de prescripción, entonces de cinco años que correspondía a la devolución de ingresos indebidos. Y la misma especificidad ha de predicarse de una acción de nulidad que tiene sus propias exigencias y está sujeta a requisitos propios, cuya asimilación a la solicitud de una devolución de ingresos indebidos, establecida para determinados supuestos que la norma concreta, no puede basarse en una genérica apelación al principio antiformalista del procedimiento administrativo» (FD Tercero).

Esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo consideró, en la antedicha sentencia, que el ingreso por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional era indebido, desde que se produjo, porque entendió que los efectos de la mencionada declaración de inconstitucionalidad no eran constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado sino meramente declarativos del mismo, pues no se trata de un supuesto de devolución de ingresos indebidos "ordinario", ocasionado por una revisión en vía administrativa o judicial, sino de un supuesto de devolución de ingresos indebidos fruto de una declaración de inconstitucionalidad con eficacia "ex tunc" , que aboca a considerar inexistente en el ordenamiento jurídico el precepto legal declarado inconstitucional desde su entrada en vigor, "tamquam non esset", como si no hubiese existido nunca.

Por consiguiente, el importe de las devoluciones obtenidas por el "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego declarado inconstitucional debe imputarse fiscalmente al ejercicio en el que se produjo la deducción como gasto fiscal de dicho gravamen, puesto que la aplicación del art. 19.3 de la LIS 1995 , conforme al cual, «los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados», exige, en este caso, y por mor de lo establecido en el propio art. 19.1 de la LIS 1995, la imputación fiscal al ejercicio 1990 , que es el ejercicio en el que deben entenderse

devengados fiscalmente los ingresos obtenidos por la devolución del "gravamen complementario" declarado inconstitucional, con independencia de la contabilización que se haya realizado de los mismos. En efecto, el art. 19.1 de la LIS 1995 señala que «[l]os ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen (...) con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros», de donde se desprende que los elementos a tener en cuenta a la hora de fijar el criterio fiscal de imputación temporal son tres: el devengo, el momento de la efectiva corriente monetaria y la correlación entre ingresos y gastos. Y, en este caso, las cantidades objeto de discusión son ingresos indebidos devengados fiscalmente en el momento en el que se produjeron, con independencia del ejercicio en que se realice la devolución efectiva de los mismos, respetando así su correlación con los gastos.

Los intereses satisfechos por la Administración tributaria, como consecuencia de la devolución de lo indebidamente ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional, cuyo cómputo se hará, como es lógico y ratificando la conclusión alcanzada, desde que se produjo el ingreso indebido del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego, deberán imputarse fiscalmente respetando asimismo los precitados arts. 19.1 y 19.3 de la LIS 1995, es decir, al ejercicio en que se devengaron, con independencia del ejercicio en que se contabilizaron. De ahí que los intereses devengados en ejercicios prescritos también habrán de ser devueltos por la Administración tributaria, si fueron considerados como ingresos fiscales del ejercicio en que se percibieron, tal y como sucede en el caso de autos, en el que fueron considerados ingresos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1997."

**En el mismo sentido las Sentencias de 11 de Aril de 2011 ,Recursos de Casación para la unificación de doctrina núms.135/2009 y 543/ 2009, FDS Tercero y Quinto , , de 7 de Julio de 2011, Recursos de Casación 4191/2010 y 269/2010, FDS Tercero y 14 Julio de 2011 Recursos de Casación núm. 2932/2010 , 2109/2010 y 4816/2008, FDS Tercero ,, que citan las Sentencias de 16 de Junio de 2011 (rec. cas. núm. 253/2008), FD Tercero , 5 de Mayo de 2011 (rec. cas. núms. 5534/2007 y 6222/2009 ), FD Tercero ; de 28 de Abril de 2011 (rec. cas. núm. 1319/2008), FD Tercero ; de 31 de Marzo de 2011 (rec. cas. núm. 772/2008), FD Cuarto ; de 3 de Marzo de 2011) (rec. cas. núm. 4059/2007), FD Tercero ; de 24 de Febrero de 2011 (rec. cas. núm. 5974/2006), FD Cuarto ; de 24 de Enero de 2011 (rec. cas. para la unificación de doctrina núms. 101/2009 , 58/2010 , 400/2008 y 14/2007 ), FFDD Tercero y Quinto; de 17 de Enero de 2011 (rec. cas. para la unificación de doctrina núms. 146/2007 y 133/2009), FD Tercero ; de 13 de Enero de 2011 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 81/2008), FD Tercero. Asimismo las Sentencias de 14 de Julio de 2011 , Recurso de Casación núm. 568/2008 ,FD Tercero , de 8 de Septiembre de 2011, Recurso de Casación núm 5865/2009 , FD Tercero, de 19 de Septiembre de 2011, Recursos de Casación para la unificación de doctrina núms. 362/2008 y 363/2008, FDS Quinto, de 22 de Septiembre de 2011, Recurso de casación 2806/2007, FD Cuarto , de 7 de Noviembre de 2011 , Recurso de Casación para la unificación de doctrina 1322/2011 , FD Quinto , de 27 de Febrero de 2012 , Recurso de Casación para la unificación de doctrina 187/2009, FD Quinto , 9 de**

**Abril de 2012 , Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 159/2009, FD Quinto, 5 de Marzo de 2012, Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 62/2009, FD Quinto , 18 de junio de 2012, Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 5784/2011, FD Quinto,, 8 de Octubre de 2012 , Recurso de Casación para la unificación de doctrina nº 521/2011, FD Tercero y la de 22 de Octubre de 2012, Recurso de Casación para la unificación de doctrina num. 2293/2011, FD Tercero.Igualmente , la Sentencia de 13 de Diciembre de 2012 , Recurso de Casación 1267/2010 , FD Primero.**

**Sentencia de 16 de Junio de 2011, Recurso de Casación núm. 5802/2008 .Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1995. Imputación temporal: dación en pago. Es un negocio jurídico que se perfecciona por la conjunción del consentimiento de ambas partes. Por ello, la aceptación por el cesionario no es condición, sino elemento constitutivo del negocio jurídico..Dación en pago convenida entre el acreedor y un tercero: la liberación del deudor y consiguiente alteración patrimonial para el mismo se produce cuando el tercero renuncia al crédito frente al deudor. FD Cuarto .**

**Sentencia de 29 de Junio de 2011, Recurso de Casación núm. 3726/2008 . Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1990. Imputación de la revalorización contable coincidente con la aprobación del Plan General de Madrid que transformó los terrenos de agrícolas en urbanos. FD Cuarto.**

**Sentencia de 3 de Noviembre de 2011, Recurso de Casación núm. 4021/2010 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001 y 2002. Imputación del incremento de patrimonio en la expropiaciones por el procedimiento de urgencia. Hemos de concluir que en los procedimientos expropiatorios de urgencia la transmisión de la propiedad se produce con la ocupación de la finca, cumplidos los trámites preliminares; acta previa de ocupación y hoja de depósito, fijación de indemnizaciones por rápida ocupación y pago de estas últimas. Respuesta negativa a la solicitud de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad con relación a los arts. 4 y 10.3 de la LIS y 49 de la LEF. FDS Quinto y Sexto. En el mismo sentido , Sentencias de 4 de Abril de 2011 , Recursos de Casación. núm. 4135 / 2009 , 4458/2009 y 4641/2009 y Sentencias de 4 de abril de 2011, Recurso de Casasación. núm. 4135 / 2009 , 4458/2009 y 4641/2009 .**

**Sentencia de 10 de Noviembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 3549/2007.Impuesto sobre Sociedades 1995 .Incremento de patrimonio en caso de quita por suspensión de pago del deudor. La firma del convenio no supone sin más la extinción de la parte de deuda condonada mediante la quita. El incremento patrimonial no se produce en la fecha de la firma del convenio, sino parcialmente con ocasión de los pagos que se vayan efectuando. Es este, por otra parte, el**

**criterio seguido por la Administración en respuesta a diferentes consultas (Dirección General de Tributos en fecha 27 de julio de 1999, Agencia Tributaria en consulta de 27 de abril de 2001, e ICAC -citado por la sentencia-)FD Segundo . En el mismo sentido y respecto de ingreso derivado de la quita del expediente de quiebra , la Sentencia de 7 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 4259/2009 , FD Cuarto y la Sentencia de 28 de Marzo de 2012, Recurso de Casación núm. 5800/2009 , FD Cuarto**

**Sentencia de 14 de Noviembre de 2011, Recurso de Casación núm. 6982/2009. Impuesto sobre Sociedades, relativo a los ejercicios 1992 a 1994. Los incrementos de patrimonio no justificados se presumen rentas del sujeto pasivo imputables al ejercicio donde tal incremento patrimonial se produce.El acrecimiento patrimonial no justificado con las rentas declaradas, se presumen incremento patrimonial que se grava en el ejercicio en el que aflora al incremento. Tal presunción admite prueba en contrario. Anulación del acuerdo liquidatorio y del sancionador en lo que atañen a los ejercicios 1992 y 1993, por ser contrarios a derecho en este punto, habiéndose de practicar de nuevo. FD Sexto y Séptimo.**

**Sentencia de 9 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 3318/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1993. Régimen de opción en cuanto a la imputación temporal. Doble transparencia : artículo 386 del Reglamento del Impuesto de Sociedades de 1982,FD Cuarto que cita las Sentencias de esta Sala de 20 de Enero de 2009 (dos, correspondientes a los Recursos de Casación núms. 2564/2006 y 453/2006 ) y 16 de Septiembre de 2010 (Recurso de Casación 6870/2005 ). Igualmente, y a efectos de expresar el criterio de la Sala, por estimarse motivo preferente, Sentencia de 9 de Marzo de 2011 , Recurso de Casación 2883/2006 . En el mismo sentido , las Sentencias de 3 de Diciembre de 2008 , Recurso de Casación núm. 1768/2006 , FD Quinto , 30 de Marzo de 2011 Recurso de Casación núm. 4368/2006, FD Sexto y 17 de Mayo de 2011 , Recurso de Casación núm. 1815/2007, FD Cuarto y Quinto .**

**Sentencia de 12 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 6509/2009 .Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1996, 1997 y 1998. Calificación de un contrato como arriendo de obra o como arriendo de servicios, al efecto de realizarse la imputación conforme el criterio del devengo, en el Impuesto sobre Sociedades.Una vez sentado que el pacto convenido constituía un contrato de arrendamiento de servicios, el criterio de imputación de ingresos y gastos era el general contemplado en el apartado 1 del artículo 19 de la LS. Por lo tanto, debía realizarse la imputación conforme al criterio del devengo, esto es, atendiendo a la**

corriente real de bienes y servicios, con independencia del momento en que se produjo la corriente monetaria o financiera. Igualmente declara que la realidad económica no tiene por qué coincidir con el criterio fiscal por el que ha optado el legislador; la imputación temporal a la que debe atribuirse el ingreso computable en la base imponible puede corresponderse cronológicamente con la corriente monetaria o su flujo, pero también pueden no concordar. Por lo tanto, a efectos de imputar los ingresos y los gastos y de determinar la base imponible, el régimen jurídico fiscal, no el económico, tiene un carácter preferente. Además, en este extremo no existe contradicción entre la norma fiscal y la contable. Recordemos que el artículo 38.1.d) del Código de Comercio establece el criterio de imputación de los ingresos y los gastos que afecten al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro. Por lo tanto, la norma mercantil, soporte de la norma contable, también opta por el criterio del devengo, al margen de las corrientes monetarias que económicamente se hayan producido o generado. Este principio de devengo también se recogía en la Parte Primera, Principios contables.1, del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990.FDS Segundo y Tercero.

Sentencia de 22 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 6688/2009 Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995/96. Imputación por intereses moratorios, como consecuencia de impagos cuyo principal e intereses ha sido necesario reclamar en vía judicial. Ha de subrayarse la necesidad de diferenciar la imputación del principal que constituye la deuda y la de los intereses reclamados. Tanto unos como otros han de ser imputados al ejercicio en que se devengan. Pero los intereses, cuando son reclamados de modo independiente al principal, deben imputarse al ejercicio en que es reconocida su procedencia pues ése es el ejercicio en que se produce el devengo, ya sea en vía judicial o extrajudicial. De otro lado, las excepciones previstas a este criterio en el apartado segundo del artículo 22 no han sido utilizadas por la actora, lo que determina la improcedencia del reproche formulado contra la regularización examinada. Los criterios de las operaciones a plazos no pueden ser aplicados a estas operaciones, por ser evidente su distinta naturaleza y características. (En estas operaciones, las aquí analizadas, no hubo, entre otras cosas, plazos contractualmente fijados, circunstancia que es indispensable para poder hablar de "operaciones a plazo").FD Noveno. En idéntico sentido, Sentencia de 28 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 6232/2009 , FD Quinto.

Sentencia de 19 de Enero de 2012 , Recurso de Casación núm. 3726/2009.. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998, Régimen de declaración Consolidada. La indemnización obtenida como consecuencia del desalojo del inmueble debe entenderse devengado a los efectos de imputación temporal en el momento de la firma del contrato transaccional .

**FD Quinto**’ (...) El artículo 19 de la Ley 43/1995 , relativo a la imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos, establece que 1. los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros. 2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los arts. 34.4 y 38.2 del Código de Comercio , estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine”.

En el caso de autos ninguna duda cabe que como consecuencia de la operación de desalojo del inmueble por parte de P., S.recibió en pago una indemnización, por lo que obtuvo un evidente beneficio patrimonial. El beneficio se entiende obtenido en el momento en que se firma el contrato transaccional; por ello no se puede alterar la imputación temporal como pretende la recurrente.”

**Sentencia de 3 de Mayo de 2012 , Recurso de Casación núm. 1692/2008 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995. Imputación temporal de la pérdida derivada de la venta de parcelas de uso residencial recibidas como parte del precio de la expropiación. FD Quinto**’ (...) Siendo esto así procede distinguir la calificación de los bienes cuya transmisión produjo la pérdida controvertida y la de estos mismos bienes antes de que se hicieran las operaciones materiales y jurídicas que habilitaban la transmisión. Es claro que en 1996, cuando se habían realizado las operaciones de urbanización y las jurídicas que permitieron las transmisiones generadoras de las pérdidas litigiosas, los bienes recibidos de la expropiación se configuraban como bienes a los que era aplicable el artículo 50 del Decreto 2631/1982 invocado. Contrariamente, con anterioridad a esa fecha, y por no haberse realizado las operaciones materiales de urbanización, ni las jurídicas que posibilitaban la transmisión dichos bienes no tenían las condiciones que el contrato de 26 de julio de 1995 celebrado entre "Campo Frío" y "Casas de Burgos, S.A.", requerían. Este contrato, y con respecto a la transmisión de los bienes controvertidos opera como un "precontrato", y, además de "cosa futura".

De todo lo dicho se infiere que el precepto invocado no resulta aplicable a los hechos discutidos, pues en julio de 1995 el bien transmitido: "solar urbanizado", con determinadas condiciones jurídicas, todavía no existía, y por tanto no podía integrar el "valor del activo" que dicho precepto contempla. Hay que insistir en que aunque el suelo transmitido es el mismo en 1995 y en 1996, no son iguales las características físicas y jurídicas de ese suelo en 1995 y 1996, hasta el punto de que esas diferencias entre uno y otro ejercicio convierten al bien controvertido en un bien de distinta naturaleza en uno y otro ejercicio, razón por la que no es atribuible al ejercicio 1995 un envilecimiento que sólo se produce en 1996.”

**Sentencia de 4 de Junio de 2012 , Recurso de Casación núm. 4093/09. .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995. Imputación temporal de ingresos en el caso de subvenciones otorgadas. El principio de imputación en razón del devengo, es aplicable igualmente en el caso de subvenciones estando correctamente contabilizado en el momento de su concesión, y resultando estéril la efectiva o no realización del pago en cuanto a tal imputación temporal. Todo sin perjuicio de que la falta de pago de la subvención y la pérdida del derecho a su obtención, deba tener su reflejo en pérdidas de ejercicios posteriores. FD Tercero.**

**Sentencia de 11 de Junio de 2012. Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 42/2012. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002 .El TS desestima el recurso de Casación para la unificación de la doctrina planteado frente a la STSJ de Aragón que desestimó el contencioso promovido contra la denegación de rectificación de la autoliquidación relativa al IS del ejercicio 2002. Determinación del ejercicio al que deben imputarse las cantidades percibidas en concepto de devolución del incremento anual de la Tasa Fiscal sobre el Juego efectuada por las Leyes de Presupuestos, a partir del periodo 1992, al que se refirió nuestra Sentencia de 14 de marzo de 1998 , resolviendo un recurso de casación en interés de Ley. La Sala tras rechazar la aplicación para este caso del criterio de imputación de rentas establecido para el caso de la devolución por el declarado inconstitucional incremento de la Tasa Fiscal sobre el juego, aplica el criterio del devengo concluyendo que ha de imputarse la devolución concernida al ejercicio en que el derecho a su obtención es reconocido. Este caso discrepa del gravamen de la Tasa fiscal sobre el juego, en la medida en que la improcedencia de la liquidación no deviene de la nulidad de la disposición general a cuyo amparo se impuso, sino de la inadecuada aplicación de una norma válida y por tanto no anulado**

**FD Quinto”(...)** En nuestras sentencias, cuyo criterio sirvió para decidir al Tribunal "a quo" en la impugnada, no se tuvo en cuenta la existencia de una liquidación administrativa, como sostiene la recurrente, sino que los supuestos contemplados fueron sustancialmente coincidentes con los del presente recurso y atendieron a que la STS de 14 de marzo de 1998 no declaró la nulidad absoluta de la actualización de la tasa fiscal sobre el juego, sino que se limitó, desestimando el recurso de casación en interés de la Ley interpuesto por la Administración General del Estado, a declarar correcta la doctrina establecida por el Tribunal "a quo" que consideró inaplicable a la tasa fiscal sobre el juego la actualización prevista en el artículo 83.1 de la Ley del Presupuestos Generales del Estado , sin que ello fuera equiparable al caso del gravamen complementario, que supuso liquidaciones practicadas en aplicación de una norma declarada inconstitucional. Dicho en otros términos, la aplicación del art. 19.1 de la Ley 43/1995 se efectúa en el presente caso, como en las sentencias que cita la recurrida, a liquidaciones o autoliquidaciones que eran simple o meramente anulables por haber sido

efectuadas en aplicación de una norma legal, perfectamente constitucional, pero que no resultaba aplicable al tributo cuestionado.” **En el mismo sentido Sentencias de 28 de Marzo de 2011 , Recurso de Casación num. 460/2010 y de 9 de Febrero de 2012. Recurso de Casación núm. 6555/2008, FD Tercero.**

**Sentencia de 22 de Junio de 2012 , Recurso de Casación núm. 1600/2009. Impuesto de Sociedades, ejercicio 1993. Partidas que corresponden a servicios prestados en ejercicios anteriores: aplicación del principio de devengo. En el supuesto concreto, la entidad no ha acreditado la utilización de criterios distintos al de devengo en los términos que establecen los apartados 4 y 5 del artículo 88 del Reglamento, por lo que resulta procedente la desestimación del motivo aducido, sin que dicha conclusión pudiera resultar desvirtuada por lo dispuesto en la Ley 43/1995 al no resultar aplicable, "ratione temporis", al supuesto enjuiciado. FD Undécimo..**

**Sentencia de 4 de Julio de 2012, Recurso de Casación núm. 2767/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995. Imputación temporal de las operaciones: En caso de proyectos de Reparcelación la transmisión de los bienes inmuebles, que conlleve, se ha de entender producida con la aprobación definitiva del mismo, sin perjuicio de su posible impugnación posterior.**

**FD Cuarto”** -De este modo se convierte en la cuestión crucial del recurso la de resolver si la transmisión del inmueble tuvo lugar en 1994, tesis sostenida por la entidad recurrente, o, alternativamente, en 1995, como mantienen las resoluciones recurridas y la sentencia de instancia.

La trascendencia de la cuestión es indudable, pues el ejercicio liquidado es 1995, razón por la que si el hecho generador de la liquidación no se produjo en 1995, sino en 1994, el acto impugnado ha de ser anulado.

El texto normativo básico es el artículo 167 de la Ley del Suelo 1/1992 , asumido por la Comunidad Andaluza en la Ley 1/1997, que establece: "el acuerdo aprobatorio del Proyecto de Reparcelación producirá los siguientes efectos: a) Transmisión a la Administración correspondiente, en pleno dominio y libre de cargas, de todos los terrenos de cesión obligatoria para su incorporación al patrimonio del suelo o su afectación a los usos previstos en el planeamiento."

Es patente que las alegaciones que frente a este texto opone el Abogado del Estado en su oposición al Recurso de Casación no pueden prosperar.

Efectivamente el Abogado del Estado arguye con el contenido del artículo 124.1 del Reglamento de Gestión en los siguientes términos: "Solo añadir a la argumentación del Tribunal a quo que la cesión al municipio del dominio de los terrenos de cesión

obligatoria no se produce con la aprobación definitiva del acuerdo de reparcelación sino con su firmeza en vía administrativa ( art. 124.1 del vigente Reglamento de Gestión Urbanística de 1978 ). Es decir, una vez aprobado definitivamente el acuerdo de reparcelación hay que notificarlo a todos los interesados y publicarlo en diversos medios ( art. 111 del citado Reglamento de Gestión Urbanística ) y después esperar al transcurso de los plazos o a la tramitación de los recursos interpuestos para que pueda considerarse firme en vía administrativa. De forma que, un acuerdo de reparcelación aprobado el 21 de octubre de 1994 con toda probabilidad no quedará firme hasta entrado el año 1995 con lo que, en todo caso, quedaría desvirtuada la tesis de la recurrente de que la transmisión de la propiedad se había efectuado en el ejercicio de 1994 y no en el del 1995."

Al argumentar así se olvidan varios extremos. En primer término, que en el supuesto de que ambos textos legales contemplen dos fechas distintas -lo que negamos- habrá de prevalecer la establecida en la Ley sobre la especificada en el Reglamento, y ello no sólo por el mayor rango de la norma contenida en la Ley sobre la contenida en el Reglamento, sino porque la norma de la Ley es de fecha posterior.

Además, consideramos que el precepto reglamentario contempla un supuesto de suspensión de ejecución del acto, que afecta a la firmeza del acto en la vía administrativa, pero no a su validez. Por tanto, cuando se produzca la firmeza del acto de aprobación de la reparcelación, en el caso de que sea impugnada, sus efectos se retrotraen a su aprobación.

Finalmente, no hay que olvidar que, en su caso, sería carga del Abogado del Estado acreditar que en este específico supuesto se produjo la impugnación del acuerdo en la vía administrativa, lo que no se ha hecho, siendo insuficientes a tales efectos las hipótesis sobre eventuales impugnaciones de la aprobación del acuerdo reparcelatorio carente del menor aval sobre su existencia."

**Sentencia de 27 de Septiembre de 2012, Recurso de Casación núm. 3228/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1994 y 1995. Imputación temporal del derecho de superficie .Improcedencia de la imputación a un ejercicio posterior .La recurrente declaró en 1995 el importe percibido de R. como consecuencia de la constitución de un derecho de superficie, sin que por ello sea admisible la pretensión de imputación al ejercicio 1996 y sin que pueda argumentarse a tal efecto que la inscripción del derecho tuvo lugar en dicho año, pues como pone de relieve el Abogado del Estado, la fecha de inscripción en el Registro de la Propiedad, que puede tener otros efectos, es absolutamente independiente del flujo de renta, y en este punto, la Sala ha de destacar que, según consta en el expediente administrativo, el importe obtenido por la entidad recurrente a consecuencia de la constitución del derecho de superficie no solo fue declarado en 1995, sino que también fue contabilizado en el mismo, por lo que, en aplicación del artículo 88.9 del Reglamento del Impuesto de Sociedades , aprobado por**

**2631/1982 , aquél (el ingreso) no podía computarse en ejercicio posterior, a lo que ha de añadirse que la actitud de la entidad fue aceptada por la Inspección en acta de conformidad.FD Séptimo.**

**Sentencia de 28 de Noviembre de 2012 , Recurso de Casación núm. 82/2010. Denegación de la solicitud de aplicación del criterio de caja para la imputación de ingresos y gastos en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Estando encuadrada la Agencia Tributaria, a la que pertenece el órgano competente para tramitar y resolver este procedimiento (el Departamento de inspección Financiera y Tributaria), en el Ministerio de Economía y Hacienda, el Registro General de la Delegación Especial de Hacienda de Madrid puede tenerse por uno de los registros del órgano competente para resolver la solicitud de aplicación de un criterio de imputación temporal de ingresos distinto del devengo, y por tanto la fecha de 28 de junio de 2002 debe considerarse como la de inicio del cómputo de los seis meses que la Administración tiene para resolver.Voto particular**

**FD Tercero** “En la resolución del presente recurso hay que tener en cuenta las siguientes normas:

-El artículo 19.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre , del Impuesto sobre Sociedades , en su redacción vigente en el ejercicio 2002, fecha en la cual se desarrollan los hechos, establecía lo siguiente:

"Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros".

-El artículo 19, en su párrafo 2, establecía la posibilidad de que el sujeto pasivo aplicase con plena eficacia fiscal, bajo determinadas condiciones, y previa aprobación de la Administración Tributaria, un criterio de imputación de gastos distinto al del devengo fiscal establecido por la Ley:

"La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior (devengo), utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.2 del Código de Comercio , estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine".

-El desarrollo reglamentario del artículo 19 encuentra en el artículo 29 del RIS , vigente en el momento de inicio del presente procedimiento (en concreto la redacción a continuación reproducida estuvo vigente desde el 12 de septiembre de 2001 hasta el 13 de enero de 2003), e indica respecto a la aprobación de criterios de imputación temporal diferentes al devengo, lo siguiente:

"1. Las entidades que utilicen, a efectos contables, un criterio de imputación temporal de ingresos y gastos diferente al devengo podrán presentar una solicitud ante la Administración tributaria para que el referido criterio tenga eficacia fiscal.

2. La solicitud deberá contener los siguientes datos:

a) Descripción de los ingresos y gastos a los que afecta el criterio de imputación temporal, haciendo constar, además de su naturaleza, su importancia en el conjunto de las operaciones del sujeto pasivo.

b) Descripción del criterio de imputación temporal cuya eficacia fiscal se solicita. En el caso de que el criterio de imputación temporal sea de obligado cumplimiento deberá especificarse la norma contable que establezca tal obligación.

c) Justificación de la adecuación del criterio de imputación temporal propuesto a la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales y explicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados del sujeto pasivo.

d) Descripción de la incidencia, a efectos fiscales, del criterio de imputación temporal y justificación que de su aplicación no se deriva una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del criterio del devengo.

3. La solicitud se presentará con, al menos, seis meses de antelación a la conclusión del primer período impositivo respecto del que se pretenda que tenga efectos.

El sujeto pasivo podrá desistir de la solicitud formulada.

4. La Administración tributaria podrá recabar del sujeto pasivo cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios.

El sujeto pasivo podrá, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

5. Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al sujeto pasivo, quien dispondrá de un plazo de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estime pertinentes.

6. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

- a) Aprobar el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos formulado por el sujeto pasivo.
- b) Aprobar un criterio alternativo de imputación temporal de ingresos y gastos formulado por el sujeto pasivo en el curso del procedimiento.
- c) Desestimar el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos formulado por el sujeto pasivo.

La resolución será motivada.

El procedimiento deberá finalizar antes de seis meses, contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los Registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de dicho órgano.

7. Transcurrido el plazo a que hace referencia el apartado anterior sin haberse producido una resolución expresa, se entenderá aprobado el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos utilizado por el sujeto pasivo".

-La Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJPAC), que en su apartado 1 establece:

"1. Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley.

En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria".

-El artículo 38 de la LRJPAC, en su redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero , vigente en el momento de inicio del presente procedimiento, en concreto desde el 1 de enero de 2002 hasta el 20 de diciembre de 2003, que establece que:

"(...)

4. Las solicitudes, escritos y comunicaciones que los ciudadanos dirijan a los órganos de las Administraciones públicas podrán presentarse:

- a) En los registros de los órganos administrativos a que se dirijan.
- b) En los registros de cualquier órgano administrativo, que pertenezca a la Administración General del Estado, a la de cualquier Administración de las

Comunidades Autónomas, o a la de alguna de las Entidades que integran la Administración Local si, en este último caso, se hubiese suscrito el oportuno Convenio.

- c) En las oficinas de Correos, en la forma que reglamentariamente se establezca.
- d) En las representaciones diplomáticas u oficinas consulares de España en el extranjero.
- e) En cualquier otro que establezcan las disposiciones vigentes.

-La Disposición Adicional Decimoquinta LRJPAC, en su redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, establece cómo computar el plazo máximo que la Administración tiene para resolver y qué se entiende por fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro del Órgano Competente para su tramitación.

"En el ámbito de la Administración General del Estado, y a los efectos del artículo 42.3.b) de esta Ley, se entiende por registro del órgano competente para la tramitación de una solicitud cualquiera de los registros del Ministerio competente para iniciar la tramitación de la misma.

En aplicación de las normas transcritas, y, en particular, en aplicación del artículo 29.7 del RIS, al haber transcurrido seis meses desde la presentación por E. de la solicitud de un criterio de imputación temporal de ingresos y gastos distinto del de devengo en el Registro de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid, sin haberse producido la resolución expresa por parte de la Administración, el citado criterio de imputación temporal debe entenderse aprobado debiendo declararse nulo el acuerdo expreso dictado fuera del citado plazo.

En este sentido dice la sentencia recurrida que "la claridad de los preceptos más arriba transcritos permite colegir, sin esfuerzo hermenéutico alguno, que la solicitud presentada por la actora en el Registro General de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid ha cumplido con creces las exigencias derivadas del artículo 38 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. No olvidemos que dicho precepto señala el lugar en que pueden presentarse las solicitudes dirigidas "a los órganos de las Administraciones Públicas", sin establecer diferencia alguna en punto a la naturaleza jurídica de dichos órganos o a su clase (sean centrales, periféricos o de otro tipo). Además, tampoco el precepto recoge ninguna distinción en atención a la fórmula elegida por el interesado, pues la misma eficacia se reconoce a la presentación cualquiera que sea el lugar (de los legalmente idóneos) en que se efectúe. Dicho en otros términos, el precepto con rango de ley que nos ocupa otorga idéntica virtualidad a la solicitud cualquiera que sea el lugar (de los previstos en la norma) a que acuda el interesado.

Sin embargo, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central consideró que el plazo de seis meses establecido en el RIS no había transcurrido sobre la base de

que el inicio del cómputo del plazo de seis meses debe referirse no al momento en el que se presenta el escrito de solicitud ante la Administración Tributaria, sino desde el momento en que éste tiene su entrada en el registro del órgano competente para resolver. Puesto que, según lo establecido en el artículo 30 del RIS, es competente para resolver el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, considera el TEAC que el cómputo del plazo de seis meses debe iniciarse en la fecha en que el escrito tiene entrada en dicho Departamento, esto es, con fecha 6 de agosto de 2002, por lo que el plazo de seis meses finalizaría con fecha 6 de febrero de 2003, y la resolución de la Administración Tributaria denegatoria de la solicitud efectuada pro E. no sería extemporánea. Con la tesis del TEAC, como pone de relieve la sentencia recurrida, la eficacia a los efectos pretendidos sólo se produciría cuando la solicitud tiene entrada en alguno de los dos registros de los servicios centrales de la AEAT, esto es, en los situados en las calles Lérica o San Enrique de Madrid a tenor de la resolución de 1 de diciembre de 1998 de la Secretaría de Estado para la Administración Pública, por la que se hace pública la relación de Oficinas de Registros propios o concertados con la Administración General del Estado y sus Organismos públicos.

En el caso que nos ocupa no resulta de aplicación el artículo 42 de la Ley 30/1992 puesto que el artículo 29.6 del RIS ya contiene una norma sobre cómo debe computarse el plazo máximo para resolver ("desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente..."). Sin embargo hay que subrayar que la citada norma es casi idéntica a la del artículo 42.3.b) de la LRJPAC ("desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación").

Es la propia Ley 30/1992, a través de su Disposición Adicional Decimoquinta, la que precisa que "a los efectos del artículo 42.3.b) de esta Ley , se entiende por registro del órgano competente para la tramitación de una solicitud cualquiera de los registros del Ministerio competente para iniciar la tramitación de la misma".

Es evidente que, tanto por tratarse de una norma de aplicación supletoria en materia tributaria ( artículos 9.2 de la Ley General Tributaria y Disposición Adicional Quinta de la LRJPAC), como por los criterios de interpretación admitidos en materia tributaria por el artículo 23 de la Ley General Tributaria , esta Disposición Adicional Decimoquinta es la norma clave para dilucidar la cuestión del cómputo del plazo que nos ocupa, y la misma no deja ya lugar a dudas en su interpretación.

La norma ha precisado que debe tenerse por órgano al Ministerio en su conjunto y no a los Servicios Centrales de la AEAT o a la Dependencia de Inspección, reduciendo a estos solos efectos del cómputo del plazo para resolver las oficinas de registro que pueden reputarse como tales.

Estando encuadrada la Agencia Tributaria, a la que pertenece el órgano competente para tramitar y resolver este procedimiento (el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria), en el Ministerio de Economía y Hacienda, el Registro General de la Delegación Especial de Hacienda de Madrid puede tenerse por uno de los registros del órgano competente para resolver la solicitud de aplicación de un criterio de imputación temporal de ingresos distinto del devengo, y por tanto la fecha de 28 de junio de 2002 debe considerarse como la de inicio del cómputo de los seis meses que la Administración tiene para resolver.

En consecuencia, como dice la sentencia recurrida, solicitada en legal forma la aprobación del criterio de imputación temporal de ingresos distinto del devengo con fecha 28 de junio de 2002, tal criterio quedó aprobado por silencio administrativo transcurridos seis meses sin que la Administración adoptara decisión alguna, sin que el acto expreso extemporáneo posterior (dictado el 5 de agosto de 2003) pueda modificar lo ya obtenido con anterioridad.

En esta misma línea de argumentación se ha inspirado la sentencia de esta Sala de 3 de marzo de 2010 (cas. 10276/2004) en la que fue objeto del recurso de casación la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional con fecha 7 de octubre de 2004 (rec. nº 219/2002), en virtud de la cual se estimó el recurso interpuesto por Hidroeléctrica del Cantábrico S.A. y se anuló la resolución del TEAC de 21 de diciembre de 2001 que desestimó la solicitud de dicha entidad sobre aprobación del Plan de Dotaciones para la cobertura de los gastos de abandono de su explotación económica de diversas Centrales Termoeléctricas e Hidroeléctricas y para la Central Nuclear de Trillo. La cuestión fundamental que se debatió en el litigio era la referente a si se había producido la aprobación del Plan de Dotaciones por silencio administrativo positivo por haber transcurrido el plazo de tres meses contemplado en el artículo 12.6 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril. La Sala de instancia entendió que el silencio positivo se había producido, pues el día inicial del cómputo fue el de la presentación del Plan (25 de julio de 1997) en el Registro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Oviedo, por lo que en la fecha en que se dicta la resolución expresa denegatoria del Plan (29 de octubre de 1997) ya habían transcurrido los tres meses, lo que implicaba que la resolución tardía era nula. El recurso de la Administración General del Estado fue desestimado por entender que el artículo 12.6 del RIS hacía referencia a la presentación "en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente" y dentro de estos hay que incluir a los registros auxiliares de ese órgano conforme a lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley 30/1992."

**Sentencia de 17 de Diciembre de 2012, Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 2155/2011. Solicitud de rectificación de declaración-liquidación o autoliquidación del Impuesto sobre sociedades, correspondiente al ejercicio 2004. derivada de un proceso de un proceso de regularización previo en el que se discutía la imputación de ingresos.El problema planteado en relación con la determinación del "dies a quo" para el cómputo de los intereses de demora, que es el que se plantea en esta casación, debe ser examinado desde la situación particular que se contempla tanto en la sentencia de contraste, como en la que es objeto de este recurso, y que se refieren al supuesto de devolución de ingresos derivada de la rectificación de una autoliquidación como consecuencia de del proceso de un proceso de regularización, en el que la Administración atribuye a los ejercicios 2002 y 2003 ingresos que la recurrente había imputado al ejercicio 2004.Evidentemente, si el devengo de intereses se admitiera solo desde el momento de la regularización tributaria realizada con relación a los ejercicios 2002 y 2003 habría un periodo de tiempo (entre el pago y liquidación de dichos ejercicios y el momento de la regularización) en el que la administración dispondría de una cantidad que finalmente debe devolver al ahora recurrente lo que produciría un enriquecimiento injusto que proscriben tanto la norma como la jurisprudencia que acabamos de citar.Por lo tanto, no tiene justificación suficiente la restricción recogida en la sentencia recurrida en el sentido de que el devengo de intereses de demora solo deba computarse desde el momento de la regularización de los ejercicios 2002 y 2003 pues dicha limitación es incompatible con lo señalado por esta Sala en la jurisprudencia citada. Por tanto el abono de los intereses deberá efectuarse desde la fecha en que tuvo lugar el ingreso.FD Primero.**

**Sentencia de 19 de Diciembre de 2012, Recurso de Casación núm. 81/2010. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001. Condición resolutoria . Contrato de compraventa con reserva de dominio y no condición resolutoria .Imputación .**

**FD Segundo** “La problemática esencial que este recurso plantea es, la referente a la interpretación del contrato y específicamente a si estamos en presencia de un contrato de compraventa con pacto de reserva de dominio, tesis sostenida por la sentencia impugnada y por la entidad demandante, o, contrariamente, si estamos en presencia de una condición resolutoria, como sostiene la Administración del Estado. La importancia de esta interpretación radica en que la plusvalía se imputa al ejercicio 2000 en la tesis de la Administración, o, alternativamente, al ejercicio 2001, que es lo que mantiene tanto la sentencia de instancia como la demandante.

**FD Cuarto** “Los fundamentos jurídicos de la resolución impugnada son los siguientes:

"F. J. Segundo.- La primera cuestión por resolver se refiere a la naturaleza jurídica de la compraventa de los inmuebles realizada por la entidad actora y su relevancia tributaria. La discrepancia entre las partes se refiere exclusivamente a la imputación temporal del beneficio derivado de dicha venta, pues mientras que la parte actora considera que la misma debe ir referida al ejercicio de 2002 (año en el que, a su juicio, se habría

producido la perfección del contrato), la Administración entiende que tal perfección se produjo en el año anterior.

(...)

La Sala no comparte la tesis sostenida en las resoluciones recurridas. Es cierto que la redacción de la cláusula cuarta del contrato privado es equívoca y, atendiendo a su tenor literal, incluso contradictoria. No parece compatible afirmar que el vendedor se reserva el dominio de los inmuebles hasta el completo pago del precio y, a renglón seguido, señalar que la falta de abono de dicho precio dará derecho al vendedor a resolver el contrato. Sin embargo, las pautas interpretativas contenidas en los artículos 1281 a 1289 del Código civil obligan a entender que la verdadera intención de los contratantes no fue otra que la de someter la perfección del contrato al cumplimiento de la condición suspensiva consistente en el pago total del precio convenido. En efecto:

a) Si las cláusulas de los contratos deberán interpretarse <<las unas por las otras, atribuyendo a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas>> ( artículo 1285 del Código civil ), es evidente que la referencia a la <<acción resolutoria>> no desnaturaliza el verdadero carácter del negocio jurídico, pues el mismo indicó claramente que la sociedad vendedora se reserva el dominio de los bienes enajenados mediante este contrato en tanto en cuanto la parte compradora no satisfaga el total del precio aplazado.

b) Si para juzgar la intención de los contratantes ha de atenderse principalmente a los actos de éstos <<coetáneos y posteriores al contrato>> ( artículo 1282 del Código civil ), resulta que la escritura pública de 21 de junio de 2002 (otorgada ante fedatario público cualificado) señala expresamente que la compradora toma posesión de los bienes adquiridos, asumiendo todos sus gastos e impuestos a partir del día de hoy . Parece evidente que en dicho acto, en el que se constata el completo pago del precio pactado, constituye la verdadera tradición instrumental, lo que obliga a excluir que el contrato se hubiera perfeccionado al suscribirse el documento privado del año anterior.

c) Constituye también acto posterior relevante el reflejo contable de la operación que nos ocupa. Tal y como consta en las actuaciones, la entidad demandante contabilizó la entrega a cuenta a 31 de diciembre de 2001 como un anticipo del cliente en el pasivo y declaró la operación en el ejercicio correspondiente al año 2002, extremo que fue efectivamente constatado por la Inspección.

d) La propia cláusula quinta del contrato privado de octubre de 2001 abona el criterio sostenido por la parte actora. Y es que, en contra de lo afirmado por la Administración, si el contrato se perfeccionó y tuvo el consiguiente efecto traslativo desde aquella fecha no parece necesario incluir en el mismo una estipulación en la que se faculta a la compradora a comparecer ante cualquier entidad pública o privada para realizar los trámites precisos para el desarrollo de un Plan urbanístico. Si, como señalan los actos

recorridos, el comprador ya era propietario desde octubre de 2001 resulta completamente innecesario autorizarle para que realice gestiones como tal titular dominical, lo que implica que esa habilitación contenida en la cláusula quinta no era más que un apoderamiento expreso para que ejercitara derechos que no le correspondían en cuanto aún no era propietario de los bienes.

En definitiva, la <<verdadera intención de los contratantes>> (criterio hermenéutico esencial que debe guiar la labor interpretativa según el artículo 1281.2 del Código civil ) era, cabalmente, la de realizar una compraventa con pacto de reserva de dominio en la que no se transmitió la propiedad de la cosa, sino que la retuvo el vendedor hasta que se cumpliera la condición suspensiva establecida (el pago completo del precio).

Ni siquiera entendiendo que los hechos pusieron de manifiesto que la cosa (los inmuebles) fue entregada a la sociedad compradora al suscribirse el contrato privado cabría modificar el criterio expuesto, pues dicha entrega no sería más que una simple cesión posesoria que no afecta al dominio sobre los inmuebles (que sigue siendo del vendedor).

Por último, el pago completo del impuesto sobre el valor añadido correspondiente al negocio de venta en el ejercicio 2001 tampoco permite enervar la tesis reflejada. Aunque el actor no ha acreditado que formulara solicitud de ingresos indebidos en relación con este concepto, es lo cierto que el abono íntegro del IVA no permite desnaturalizar el verdadero carácter del negocio jurídico celebrado el 5 de octubre de 2001. Tanto la interpretación de las cláusulas de este contrato <<las unas por las otras>> ( artículo 1284 del Código civil ) como el análisis de los <<actos posteriores>> de los contratantes ( artículo 1282 del mismo Cuerpo Legal ) han demostrado de manera indubitada que el repetido contrato incluía como condición suspensiva el pago completo del precio convenido para entender perfeccionado el contrato y cumplidas las prestaciones recíprocas por los contratantes.

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación de este primer motivo del recurso, en cuanto que el beneficio de la venta de los terrenos debe imputarse fiscalmente al ejercicio (2002) en el que el contrato de compraventa se perfeccionó, procediendo en este punto anular las resoluciones recurridas.(...)

**FD Sexto** “En materia de interpretación de contratos se viene afirmando que sólo son susceptibles de revisión en casación aquellas interpretaciones que resulten gravemente erróneas, arbitrarias e irrazonables. Ninguna de las circunstancias reseñadas se produce en el caso que decidimos, donde la lectura de los razonamientos de la sentencia demuestra su razonabilidad y coherencia en relación con los hechos enjuiciados, y sin que el Recurso de Casación del Abogado del Estado haya podido demostrar el error, arbitrariedad o irrazonabilidad de la sentencia impugnada.

Tampoco puede prosperar el segundo de los motivos, basado en una hipotética vulneración de los artículos 19.1 y 2 de la Ley 43/95 y 38.1 d) del Código de Comercio pues todos estos preceptos parten de que la imputación o un periodo impositivo en función del "devengo", o, de criterios específicos.

En el asunto litigioso, y en virtud de los razonamientos dados por la sentencia de instancia, que aceptamos, el devengo se entiende producido en el ejercicio 2002 y no en el ejercicio 2001 que es lo que el Abogado del Estado sostiene. Esta premisa arrastra de modo inexorable la desestimación del motivo.”

### **3. Operaciones a plazo .**

#### **3.1 Concepto**

**Sentencia de 29 de Marzo de 2012, Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 16/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998 y 1999. Operación a plazo .**

**FD Cuarto** “El concepto de devengo no aparece definido en la norma fiscal, si bien indica que este principio no aparece vinculado a la corriente monetaria o financiera generada por los gastos e ingresos (criterio de caja) sino a la corriente real de los bienes y servicios que éstos representan, ésto es, al momento en que se originan.

Esta regla general del devengo que recoge el apartado 1 se exceptúa, sin embargo, en el caso de que el sujeto haya utilizado a efectos contables un criterio distinto al del devengo, siempre que se cumplan una serie de requisitos, tanto de carácter contable, como de carácter fiscal. Por otra parte, se encuentran las excepciones derivadas del principio de inscripción contable a que se refiere el apartado 3, contemplando el apartado 4 también como excepción al principio de devengo las operaciones a plazo o con precio aplazado, al establecer que las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúan los correspondientes cobros, si la entidad opta por este criterio.

Pues bien, todo el problema surge a la hora de interpretar si la indemnización de autos recibida puede considerarse como una operación a plazos, puesto que no derivaba de una venta ni de una ejecución de obra, únicos conceptos a que se refiere el segundo párrafo del apartado 4.

A juicio de esta Sala, la referencia a las ventas y ejecuciones de obra no impide extender la regla del criterio de caja a otras operaciones en los que no existe duda que la

imputación de rentas a cada periodo impositivo se efectúa en función de los importes cobrados en el mismo.

En efecto, una correcta interpretación del precepto obliga a entender que no contiene una enumeración taxativa y cerrada de las operaciones que pueden recibir la calificación de operaciones a plazo, debiendo considerarse que el precepto se limita a determinar en qué condiciones las operaciones contempladas pueden ser calificadas como operaciones a plazo, lo que no excluye que una indemnización como la litigiosa, reconocida en 1996 a percibir en 3 importes distintos a lo largo de tres años sea, por propia naturaleza una operación a plazos a la que es de aplicación la regla de imputación del art. 19.4 de la Ley del Impuesto , a salvo el derecho de imputación global por la sociedad beneficiaria al momento del nacimiento del derecho, circunstancia que no es posible apreciar en los casos examinados, pues las sociedades llevaron las sumas percibidas directamente a reservas libres, sin que pasaran por la cuenta de pérdidas y ganancias, ni se integraran en la base imponible del Impuesto.

Por todo ello, ha de concluirse que el criterio de la sentencia recurrida es el que debe prosperar y no el que mantiene la sentencia de contraste “ ..

### 3.2 Imputación del incremento

**Sentencia de 5 de Julio de 2011 , Recurso de Casación núm. 3217/2007.**

**Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999. Diferimiento por reinversión. Momento de acogerse al beneficio fiscal e imposibilidad de modificarlo con posterioridad. El momento en que se puede ejercer la opción de acogerse al beneficio fiscal de diferimiento por reinversión es el de la presentación de la autoliquidación del ejercicio en que tiene lugar la transmisión de los activos a los que resulta aplicable el beneficio. Posteriormente no podrá ni ejercerse la opción, ni modificarse los parámetros de diferimiento elegidos. Cuando no se opte, el ingreso realizado con la autoliquidación no puede considerarse como indebido.**

**FD Cuarto**”.-Conviene comenzar recordando que la ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedad, contemplaba la exención por reinversión en el artículo 15.8 , como una medida para favorecer la renovación de los elementos productivos que formaban parte de las empresas, aplicándose con carácter general siempre que se dieran los requisitos establecidos .

A raíz de la entrada en vigor de la ley 43/1995, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , esta medida fue sustituida por la reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 21 , que fue desarrollado por los artículos 31 a 39 del Real Decreto 537/1997, de 14 de Abril , que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

La nueva regulación no supuso, sin embargo, la total eliminación de la exención por reinversión, pues el beneficio fiscal se siguió aplicando con determinadas limitaciones, y en el ámbito de las pequeñas y medianas empresas, como se recogió en el artículo 127 de la ley , desarrollado por los artículos 40 a 45 del Reglamento del Impuesto , pero en los demás casos, y como señalaba la Exposición de Motivos, se procede " a la sustitución del vigente sistema de exención por reinversión de las ganancias obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado material afecto a actividades empresariales por un sistema de diferimento del gravamen de dichas ganancias durante un periodo de siete años o bien durante el periodo de amortización de los bienes en los que se materialice la reinversión, a elección del sujeto pasivo".

El régimen de diferimento del artículo 21 de la ley 43/1995 , cuya redacción originaria no varió desde la promulgación de la ley hasta la derogación expresa del precepto por la ley 24/2001, de 27 de Diciembre , no era más que un criterio de imputación de rentas en la base imponible diferente al criterio de devengo contable, porque la renta no se integraba en la base imponible del propio ejercicio en que se devengaba sino que se gravaba en periodos impositivos posteriores.

Pues bien, partiendo que la decisión u opción de acogerse o no a la previsión legal correspondía al interesado, y de que las opciones tributarias se comunican a la Administración, hay que entender, aunque no exista mención expresa en la normativa, que el momento en que debía ejercitarse la opción era el de la presentación de la declaración del ejercicio en que tenía lugar la transmisión de los activos que originaban la obtención de los beneficios extraordinarios.

Problema distinto, es si una vez transcurrido el periodo voluntario de declaración e ingreso, sin haberse acogido al diferimento, el sujeto pasivo, podía o no modificar su inicial decisión.

En la actualidad nos encontramos con una norma general, concretamente, con el artículo 119.3 de la ley 58/2003, General Tributaria , que expresamente impide que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración puedan rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración, debiendo significarse, incluso, que presentada en el trámite de enmiendas ante el Congreso de los Diputados y ante el Senado una dirigida a adicionar un segundo párrafo al apartado tres, para posibilitar en los supuestos de modificación de la base imponible o de algún elemento de la deuda tributaria, a consecuencia de actuaciones de comprobación administrativa, el ejercicio, la solicitud o la renuncia a las opciones previstas en la normativa tributaria que pudieran surgir como consecuencia de la correspondiente rectificación, la enmienda no prosperó.

Antes, solo existían normas sectoriales que mantenían el mismo criterio. Así cuando se introdujo la posibilidad de optar por la tributación familiar conjunta o separada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se estableció expresamente que la opción ejercitada inicialmente para un periodo impositivo no podría ser modificada con posterioridad respecto del mismo (artículo 88 de la ley 18/91 ) .

Sin embargo, en los casos no previstos ha de mantenerse también esta misma solución, en principio, al ser la opción una declaración de voluntad que efectúa el interesado a la que debe estarse por razones de seguridad jurídica.(..)

**FD Sexto**”.-No mejor suerte ha de correr el segundo, en el que se denuncia la infracción por la sentencia impugnada del artículo 155 de la ley 230/1963 y su desarrollo reglamentario, en cuanto desconoce, al establecer que no cabe la aplicación a posteriori del beneficio fiscal, la posibilidad de los contribuyentes de instar la devolución de los ingresos indebidos que hubieran realizado, rectificando sus autoliquidaciones inicialmente presentadas que hubieran perjudicado sus intereses legítimos, ya que no estamos propiamente ante la rectificación de una autoliquidación del Impuesto sino ante una modificación a posteriori de la opción inicialmente ejercitada,.

Como señalaba la Oficina Nacional de Inspección, en el acuerdo que denegó la rectificación pretendida, puede esgrimirse un argumento de índole estrictamente procedimental, "dado que difícilmente podría satisfacer la pretensión de quien pretende revocar la opción por la integración en base imponible declarada en su día y sustituirla por la de diferimento, toda vez que ese cambio de opción supondría que se reconociera al contribuyente un "crédito fiscal" por el importe ingresado en su día, ingreso que, en modo alguno, puede tener la consideración de ingreso indebido, a tenor de lo que dispone el R. D. 1163/1990, de 21 de Septiembre ".**En el mismo sentido , Sentencia de 20 de Abril de 2012, Recurso de Casación núm. 636/2008, FD Segundo.**

**Sentencia de 1 de Marzo de 2012.Recurso de Casación núm. 1536/2008 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Imputación temporal de las plusvalías generadas por la venta de parcelas con precio aplazado.. Resulta correcto el proceder de la Administración de acudir al criterio de caja, porque una opción que, conforme a la normativa aplicable al caso, debe ser manifestada de forma explícita no puede entenderse efectuada de forma implícita, que es lo que realmente pretende la sociedad recurrente cuando dice que la opción por el criterio del devengo se produjo por el hecho de que el beneficio se imputó íntegramente en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 1995.FD Tercero.**

**Sentencia de 1 de Marzo de 2012.Recurso de Casación núm. 422/2008.Imputación temporal de las plusvalías obtenidas por la venta de unas parcelas. Impuesto de Sociedades, ejercicios 1997 y 1998.El TS tras atender el régimen de imputación de ingresos y gastos que componen la base imponible del impuesto que se establece en el art. 22 LS, de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades , declara que la falta de determinación de la forma en que ha de ejercitarse la opción por el criterio del devengo, en el caso de las operaciones a plazo, provoca la polémica que en el presente caso, sin embargo, carece de sentido, dada la existencia de una previa sentencia que desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto, con base en no constar la opción ejercitada por el sujeto pasivo conforme al artículo 88.4 del Reglamento del Impuesto de Sociedades. Por tanto, con la referida sentencia, que confirma la regularización de la Inspección por el ejercicio 1995, se**

elimina el problema de una posible doble tributación, pero además, en la medida en que la misma confirma la inexistencia de opción por la entidad aquí también recurrente, produce el efecto positivo de cosa juzgada que conduce de manera automática a nuestro rechazo del motivo.FD Tercero

**Sentencia de 24 de Junio de 2011, Recurso de Casación núm. 4233/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995. Permuta de un terreno a cambio de unas edificaciones .La recurrente, en su momento no realizó la imputación al ejercicio del devengo sino que se aplicó un criterio de cada anticipado que resulta admisible .FDS Cuarto y Quinto.**

**Sentencia de 5 de Julio de 2012, Recurso de Casación núm. 5309/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995. La imputación del incremento lo debe ser en función de los cobros, con la salvedad, previa elección del sujeto pasivo del momento de imputación al nacimiento del derecho. En realidad lo acontecido es que desde el momento en que la Inspección consideró que no se cumplían los requisitos necesarios para la aplicación de la exención por reinversión del artículo 15.8 de la Ley 61/1978 es desde cuando la entidad recurrente ha tratado de repartir la imputación a medida que se iban produciendo las contraprestaciones.**

**.FD Cuarto”**.-En el tercer motivo se acusa la infracción del art. 22.4 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades , reprochándose a la Sentencia recurrida que no admita, en la liquidación el cambio de criterio en la imputación de la operación a plazo cuya ganancia es objeto de debate sobre su exención.

La sentencia de la Audiencia Nacional ratifica en su fundamento de derecho cuarto que mi mandante no puede cambiar el criterio de imputación de las operaciones a plazo por cuanto al presentar la declaración decidió imputar la misma al momento del nacimiento del derecho, " no existiendo términos hábiles para dejar sin efecto tal opción por razón de la regularización inspectora ".

Ahora bien, acreditado y siendo pacífico el hecho de que la operación de permuta de suelo por obra futura es intrínsecamente una operación a plazo o con precio aplazado puesto que el pago, en este caso la obra, se percibe en un plazo bastante superior a un año, mi mandante declaró la ganancia en el mismo ejercicio de la permuta, por cuanto la consideró exenta por reinversión, es decir, no tenía consecuencia alguna en el criterio de imputación fiscal que recoge el art. 22.4 de la Ley 61/78 , pero si se niega tal exención y por tanto procede integrar la ganancia de patrimonio, mi mandante puede optar por tributar, de acuerdo con la norma, entendiéndose obtenida la ganancia, proporcionalmente a medida en que se efectúen los cobros, en este caso, a medida en que se han ido recibiendo las oficinas, locales y garajes que constituyen el precio de los terrenos vendidos.

Así como en el impuesto indirecto -IVA-, la permuta de terreno por construcción futura produce el devengo del Impuesto simultáneamente por entenderse que la entrega del

solar es un pago anticipado de la obra, en el Impuesto de Sociedades el criterio de imputación general es absolutamente distinto, pues el beneficio se imputa conforme se recibe efectivamente la obra tal y como se recoge en el artículo 22.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que:

"En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado los rendimientos se entenderán obtenidos proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes, salvo que la Sociedad decida imputar/os al momento del nacimiento del derecho".

Para resolver este motivo debemos de partir de que para las operaciones a plazo, el artículo 22.4 de la Ley y 88.2 del Reglamento disponen la siguiente regla: "En el caso de 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". Y se consideran operaciones a plazo o con precio aplazado a estos efectos, según el artículo 89.1 del Reglamento "aquellas ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último plazo sea superior al año".

En el presente caso, la operación de permuta se consensuó en sendas escrituras públicas de 21 y 22 de noviembre de 1996 (folios 96 y siguientes) y en ellas se contemplaba la entrega de terrenos, por los que se iban a recibir a cambio unas edificaciones cuando estas se hubieran construido, fijándose por las partes unos bienes concretos y un plazo también concreto, que delimitaban las entregas en los tres años y medio a contar desde la fecha de los documentos públicos. De acuerdo con lo expuesto y siendo evidente que nos encontramos ante una operación a plazos, la imputación del incremento lo debe ser en función de los cobros, con la salvedad, previa elección del sujeto pasivo del momento de imputación al nacimiento del derecho.

Sin entrar de momento en las razones que tuvo para ello, lo cierto es que la entidad M., S.L. no utilizó el criterio del devengo, sino que imputó los rendimientos al ejercicio 1995, cuando, en cumplimiento del artículo 22.4 de la Ley y 88.2 del Reglamento, pudo hacerlo a medida que se efectuaban las contraprestaciones y, por tanto, en los tres años y medio a contar desde la fecha de los referidos documentos.

En realidad lo acontecido es que desde el momento en que la Inspección consideró que no se cumplían los requisitos necesarios para la aplicación de la exención por reinversión del artículo 15.8 de la Ley 61/1978 es desde cuando la entidad recurrente ha tratado de repartir la imputación a medida que se iban produciendo las contraprestaciones.

Nuestra postura jurisprudencial sobre esta cuestión es sólidamente contraria a la tesis patrocinada por M.. Así, en nuestra sentencia de 5 de julio de 2011, dictada en el recurso de casación 3217/2007, reiterada en la de 20 de abril de 2012, recurso de casación 636/2008, FJ2, relativa al diferimento por reinversión del artículo 21 de la Ley 43/1995 y a la posibilidad de modificar una inicial declaración, señalábamos:

**"(...) “ En el mismo sentido la Sentencia de 9 de Julio de 2012, Recurso de casación núm. 1132/2010, FD Segundo.**

#### 4. El principio de inscripción contable

**Sentencia de 19 de Enero de 2012, Recurso de Casación núm. 1820/2008. Impuesto de Sociedades, ejercicio 1999. Coeficiente máximo de amortización. Para que un gasto sea fiscalmente deducible, se hace necesario previamente su anotación contable.**

**FD Cuarto** “En el segundo motivo, lo que se plantea en él es la posibilidad o no de deducir de la base imponible del Impuesto de Sociedades el importe máximo de las amortizaciones admisibles según tablas de amortización oficialmente aprobadas, aun cuando sin embargo, se hayan contabilizado por importe inferior.

El recurrente se fija exclusivamente al artículo 11 de la LIS, que considera deducibles las cantidades que, en concepto de amortización, correspondan a depreciación efectiva del inmovilizado material o inmaterial, aceptando como tal la que derive de la aplicación de las tablas oficialmente aprobadas. La conclusión que alcanza es clara: aun cuando la contabilización haya sido inferior, siempre será posible la deducción fiscal de la amortización efectiva según tablas.

Sin embargo, lo que no se tiene en cuenta en el recurso es que junto al artículo 11 de la LIS , que establece el arco dentro del cual se debe mover la amortización deducible, el artículo 19.3 impone el requisito de la inscripción contable de que haya de tener dicha consideración.

La Sala no comparte la tesis de que el artículo 19.3 de la LIS resulta un precepto superfluo y vacío de contenido, tal y como resulta de nuestra Sentencia de 29 de septiembre de 2011 (recurso de casación 4935/2009 ), en la que se declara la plena aplicabilidad de dicho precepto, en cuanto proclama el principio de inscripción contable, a virtud del cual, para que un gasto sea fiscalmente deducible, se hace necesario previamente su anotación contable.

En efecto, en el Fundamento de Derecho Primero de dicha Sentencia se ha declarado:

" El artículo 10.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre , del Impuesto de Sociedades , establece que " en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos contenidos 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 " .

Así pues, se establece la contabilidad como técnica de medición de la renta, si bien bajo la posibilidad de correcciones al resultado que la misma determine en los casos

señalados por la ley, de tal forma que la base imponible se ha definido como el resultado contable más/menos los ajustes establecidos en la Ley del Impuesto, menos las bases imponibles de ejercicios anteriores que se compensen.

Pues bien, el artículo 19.1 de la Ley, bajo el Título de "Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos"-, dispone: "Los ingresos y gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros".

El criterio del devengo es el mismo que sigue el artículo 38.1.d) del Código de Comercio , que establece como principio de valoración el de que " se imputará al ejercicio el que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro".

De esta forma, se aplica tanto para ingresos como para gastos el criterio de imputación con arreglo al principio del devengo, que se determinará de acuerdo con la corriente real de bienes y servicios, lo que es independiente del momento en que se produce la corriente monetaria o financiera, principio éste recogido también en el Plan General de Contabilidad , en el que también se establece el principio de correlación de ingresos y gastos, de tal forma que el resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos del período menos los gastos realizados para la obtención de ellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa.

Y si bien el artículo 38.2 del Código de Comercio permite apartarse de los principios señalados en el apartado anterior del mismo precepto, aun cuando ello debe reflejarse de la manera motivada y detallada en la Memoria, en cambio, en materia tributaria, se señala ( artículo 19.2 de la Ley 43/1995 ) que " La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de Ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.2 del Código de Comercio , estará supeditada a la aprobación por la Administración Tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine".

Por tanto, cualquier otro criterio de imputación temporal que se pretenda aplicar, distinto del que se establece en el Apartado 1 del art. 19 , habrá de quedar sometido a la aprobación de la Administración Tributaria.

En fin, en lo que ahora interesa, el apartado 3 del artículo 19 establece que: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente. Los ingresos y los gastos Imputados contablemente en

cuenta de Pérdidas y Ganancias en un período Impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de Ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período Impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores."

Este apartado establece el principio de inscripción contable, no como una norma de imputación temporal, sino como requisito de deducción y ello por cuanto una vez producida dicha inscripción en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de reservas (novedad ésta de la Ley 43/1995 ), el gasto, para ser deducible, deberá cumplir los principios de devengo y correlación de ingresos y gastos.

El principio de la inscripción contable se recogía ya en la legislación anterior a la de 1995, pues el artículo 88.9.1ª del Real Decreto 2631/1982 ) , que aprobó el Reglamento de la Ley 61/1978 , del Impuesto de Sociedades , establecía que " Los gastos no resultarán deducibles fiscalmente en ejercicio anterior en el que se imputen contablemente en la cuenta de resultados" (en sentido análogo Disposición Final Séptima.2 .b) del Real Decreto 1643/1990 )" .

Así pues, para que un gasto sea deducible, se necesita como regla general su inscripción contable, salvo excepciones legales o reglamentarias, debiendo señalarse que el artículo 19.3 de la Ley ya incluye entre ellas el supuesto de amortización libre, al que ha de añadirse el previsto en el artículo 125.5, referido a activos fijos nuevos de empresas de reducida dimensión ("La deducción del exceso de la cantidad amortizable resultante de lo previsto en este artículo respecto de la depreciación efectivamente habida, no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias" ), así como en el artículo 128.7, en relación a bienes adquiridos mediante contrato de arrendamiento financiero (" La deducción de las cantidades a que se refiere el apartado anterior no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de Pérdidas y Ganancias") . Por su parte, el artículo 12 del Real Decreto Ley 3/1993, de 26 de febrero , que antes veíamos, estableció la posibilidad de amortizar los elementos de activo fijo material nuevo en función del coeficiente que resultara de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización debidamente aprobadas.

A la vista de esta doctrina, resulta carente de virtualidad lo sostenido por la entidad recurrente en este su segundo motivo casacional y que se sustenta, como hemos visto, en el error en que a su juicio incurrió la Sala de instancia al ratificar lo actuado por la

Administración, rechazando como gasto deducible en la base imponible de la liquidación del impuesto sobre sociedades, ejercicio 1999, la cuantía máxima que le permitían las tablas de amortización sin la previa anotación contable de dicha circunstancia, pues es claro que ni el artículo 11.1 de la Ley 43/1995 ni ningún otro exceptúan de la regla general de imputación contable el método de amortización según tablas”. **En el mismo sentido, Sentencia de 29 de Septiembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 4935/2009, FD Quinto :**

(...) “Así pues, la sentencia da respuesta a las cuestiones planteadas en el escrito de demanda. De un lado, afirma rotundamente que: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente"; de otro resuelve las regularizaciones singulares, denominadas por la recurrente como como supuestos "especialmente significativos", de acuerdo con el criterio de la Administración Tributaria.”

## **X).Rentas exentas y otras deducciones en la base imponible**

### **1.Exenciones para evitar la doble imposición económica internacional**

**Sentencia de 17 de Octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 2356/2009 , Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Régimen de declaración consolidada. Deducción de pérdidas de establecimiento permanente en Portugal. El CDI España-Portugal no autoriza a tomar en consideración las pérdidas de establecimiento permanente en Portugal y en el ejercicio 1996 la LIS no contemplaba la eventualidad de que la matriz pueda deducirse las pérdidas de un establecimiento permanente en el extranjero, lo que hace procedente la regularización. Tampoco puede entenderse infringido el art. 49 TFUE, pues no ha supuesto obstáculo a la libertad de establecimiento, pues la recurrente no justificó el tratamiento de las pérdidas de su establecimiento en Portugal acreditando su destino, aplicación o tratamiento.La prueba del tratamiento fiscal dado a las pérdidas del establecimiento permanente en Portugal, tanto en la tributación por cada ejercicio fiscal como en su venta, se revelaba como una cuestión esencial para llevar a cabo el test de compatibilidad fijado por el Tribunal de Justicia, puesto que constituye uno de los motivos que justificarían la no admisión de la deducibilidad o compensación sin que se traduzca en vulneración del derecho comunitario.FDS Cuarto a Sexto**

**FD Cuarto** “En el tercero de los motivos, la queja de la compañía recurrente se centra en la, a su juicio, incorrecta interpretación del artículo 7 del CDI suscrito entre España y Portugal en 1968 . No comparte el criterio de la Administración tributaria, avalado por

la sentencia impugnada, sobre la imposibilidad de compensar, en el momento de su venta, las pérdidas acumuladas por el establecimiento permanente que tenía en Portugal. Afirma que el concepto de "beneficios" al que se refiere el mencionado CDI difiere sustancialmente del de "renta" incluido en el modelo de Convenio de la OCDE, lo que significa que deben ser incluidas y admitidas las pérdidas habidas por el establecimiento permanente.

Tratándose de la fiscalidad internacional se debe estar, a tenor de lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 43/1995 , tras la modificación llevada a cabo por la disposición final segunda de Ley 40/1998, de 9 de diciembre , del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias (BOE de 10 de diciembre), a la regulación interna del impuesto, sin perjuicio de tomar en consideración las previsiones contenidas en los convenios y tratados internacionales firmados por España que hayan pasado a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico interno. Es decir, se ha de acudir, en primer lugar, a lo dispuesto en el CDI en vigor, completándolo con esa ordenación interna del tributo en todo aquello que el pacto internacional no contemple.

A la vista de la fecha en que se produjeron las pérdidas cuya compensación se pretende por la matriz española, hoy recurrente en casación, debemos aplicar el CDI suscrito por España y Portugal en 1968. En su artículo 24 , por lo que se refiere a España, establecía el siguiente método para evitar la doble imposición internacional:

«a) Cuando un residente de España obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en Portugal, España deducirá del Impuesto sobre la Renta de este residente una cantidad igual al impuesto pagado en Portugal. Sin embargo, esta deducción no puede exceder de la parte del Impuesto español, computado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que hayan sido sometidas a imposición en Portugal. El impuesto pagado en Portugal se deducirá también de los Impuestos españoles a cuenta, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.

b) Los beneficios que obtenga un establecimiento permanente situado en Portugal perteneciente a un residente de España estarán exentos en España, pero para calcular el impuesto correspondiente a las restantes rentas de este residente, España puede aplicar el tipo impositivo que correspondería sin esta exención.

Las disposiciones de este apartado no se aplican a los establecimientos permanentes cuyos beneficios serán constituidos, única o principalmente, por rentas a que se refieren los artículos 10 y 11 , en este caso se aplican las disposiciones del apartado a) anterior del presente artículo.»

La expresa exclusión que el precepto transcrito hace de los establecimientos permanentes, nos remite a su artículo 7 , que trata de los beneficios de las empresas:

«1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. En este último caso, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente.

2. Cuando una empresa de un Estado Contratante realice negocios en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán al establecimiento permanente los beneficios que éste obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, a las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se remitirá la deducción de los gastos para los fines del establecimiento permanente, debidamente demostrados, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, igualmente demostrados, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente o en otra parte.

4. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

5. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.»

A la vista de la anterior ordenación, no está demás recordar, tal y como ha subrayado la doctrina, la existencia de tres sistemas para paliar la doble imposición internacional:

1º) El método de imputación, que permite la deducción de los impuestos pagados en el extranjero, contemplando, a su vez, dos modalidades: (a) la imputación íntegra, en la que puede deducirse todo el impuesto pagado en la fuente, y (b) la imputación ordinaria, mediante la que le cabe al contribuyente deducirse, como máximo, el impuesto que hubiera pagado de haber obtenido en rendimiento en el estado de residencia.

2º) El mecanismo de exención, por el que la renta obtenida en el extranjero se declara exenta, que admite dos variantes: (a) la exención íntegra, en virtud de la que esa renta simplemente no se incorpora a la base imponible, y (b) la exención con progresividad, en la que se integra en la base imponible a los solos efectos de calcular el tipo de gravamen; una vez obtenido éste se aplica sin tener en cuenta las ganancias realizadas en el extranjero, solución que alcanza todo el sentido en los impuestos progresivos.

3º) El mecanismo de exención con deducción temporal de pérdidas: aunque los resultados positivos obtenidos a través del establecimiento permanente se encuentran exentos en el Estado de residencia de la sociedad madre, las pérdidas procedentes del establecimiento son tenidas en cuenta a la hora de determinar su base imponible. Este sistema se cierra con una cláusula de recaptura de las pérdidas, en virtud de la que el Estado de residencia tiene derecho a gravar los resultados positivos obtenidos por el establecimiento permanente en momentos futuros hasta el límite de las pérdidas deducidas.

A tenor de la redacción del CDI de 1968, los Estados soberanos firmantes (España y Portugal) optaron por el segundo de los métodos, sin corrección por lo que se refería a la deducción temporal de pérdidas. Es decir, el Convenio sólo contempla la exención de los rendimientos percibidos por el establecimiento permanente en el Estado de la fuente. La disquisición que pretende la entidad recurrente, intentando distinguir entre "renta" y

"beneficios" para integrar también las pérdidas carece de relevancia. Primero porque en la versión inglesa del modelo de Convenio de la OCDE se habla de business profit, término que puede ser traducido como ingresos o rendimientos de la actividad, sin que se haga referencia alguna a las pérdidas, su traslado o imputación. En segundo término, porque lo pretendido por el modelo de Convenio y los efectivamente celebrados es evitar, entre otros, la doble imposición efectiva sobre los rendimientos, dentro del marco de renta global de las personas físicas o jurídicas. En tercer lugar, porque cuando los convenios han querido dar un especial tratamiento a las pérdidas entre los estados firmantes así lo han hecho, como ocurre, por ejemplo, en el artículo 25.4 del Convenio firmado por España con Los Países Bajos el 16 de junio de 1971 (BOE de 16 de octubre de 1972 ).

El CDI entre Portugal y España de 1968 opta por el criterio de la exención y obedece al "principio de simetría" en su aplicación, lo que significa que para determinar la base imponible del impuesto no se tienen en cuenta las rentas procedentes de una determinada fuente foránea ni sus pérdidas, salvo expresa previsión que el Convenio analizado no contiene.

Por lo tanto, ese CDI no autoriza a tomar en consideración las pérdidas del establecimiento permanente ubicado en Portugal, lo que obliga a remitirse a las normas internas reguladoras del impuesto sobre sociedades. Pues bien, en el ejercicio al que nos estamos refiriendo, tampoco la legislación aplicable contemplaba la eventualidad de que la empresa matriz pudiera deducirse en su declaración las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente. Basta con examinar la redacción original de la Ley 43/1995 para comprobar este aserto. De hecho, fue la modificación llevada a cabo por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre , por la que se aprobaron medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (BOE de 14 de diciembre), mediante la incorporación en la Ley 43/1995 de un nuevo artículo 20 ter , la que permitió que las pérdidas del establecimiento permanente pudieran ser contempladas en el impuesto a liquidar en España.

En consecuencia, la pretensión de «Banco Vitalicio» de que sean admitidas las pérdidas debe ser desestimada, sin que ello signifique entrar en contradicción con lo resuelto por esta Sala en las sentencias de 9 de junio de 2011 (casación 2242/07 , FJ 2º), 29 de abril de 2009 (casación 5145/05, FJ 8 º) y 16 de abril de 2009 (casación 477/2006 , FJ 5º), como tendremos ocasión de puntualizar más adelante, habida cuenta de los hechos y concretas circunstancias que concurren en el presente caso.

**FD Quinto”** . - Sentada la anterior conclusión, es cierto que la posibilidad de que los Estados miembros de la Unión Europea prohíban o no contemplen la deducción o el cómputo por una empresa establecida en su territorio de las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente en otro Estado miembro ha preocupado a las Instituciones comunitarias, en la medida en que una restricción de tales características puede constituir un obstáculo injustificado a la libertad de establecimiento que hoy consagra el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada en el DO, serie C, nº 83, de 30 de marzo de 2010 , p. 47).

Desde esta perspectiva, tanto los convenios bilaterales para evitar la doble imposición suscritos entre Estados miembros de la Unión Europea como las normativas nacionales deben interpretarse y aplicarse de manera que no erijan obstáculos injustificados a tal

libertad. Por ello, no es de extrañar que, con carácter general, esta Sala haya reconocido la posibilidad de la deducción o compensación de pérdidas transfronterizas, como hicimos en las tres sentencias antes citadas.

La preocupación de las Instituciones comunitarias sobre esta cuestión se ha puesto de manifiesto en varias ocasiones, con desigual éxito. Cabe recordar la frustrada Directiva propuesta por la Comisión Europea en 1990 , en la que se pretendía dar un nuevo tratamiento a esas pérdidas transfronterizas sufridas por establecimientos permanentes y filiales. Pese a la inicial buena acogida que tuvo en la doctrina, no llegó a ser adoptada por los Estados miembros, siendo retirada por la Comisión en 2004, que la sustituyó con una nueva propuesta conforme a los objetivos del Programa de Lisboa.

La idea no ha sido abandonada y en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006, «Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo» [COM (2006) 824 final - no publicada en el Diario Oficial], se constata que, en la mayoría de los Estados miembros, las pérdidas nacionales pueden ser compensadas con otros beneficios obtenidos en el mismo Estado miembro, sin que se prevea tal compensación para el caso de las pérdidas padecidas en otros Estados miembros. Al no existir una compensación transfronteriza de las pérdidas, las sociedades y los grupos corren el riesgo de pagar impuestos sobre un importe que supera los resultados reales a escala comunitaria. Esta laguna en las normativas nacionales obstaculiza, a juicio de la Comisión, la penetración en otros mercados y repercute negativamente sobre la competitividad internacional de las empresas europeas, por lo que anima a los Estados miembros que no permiten tener en cuenta las pérdidas sufridas por los establecimientos permanentes en otros Estados miembros a reexaminar sus sistemas fiscales con el fin de promover la libertad de establecimiento prevista por el Tratado. Por ello, les insta (1) a permitir la compensación de pérdidas dentro de una sociedad en situaciones transfronterizas; (2) a introducir y aplicar regímenes fiscales nacionales para la compensación de pérdidas en los grupos de sociedades que garanticen un tratamiento equivalente al existente para la compensación de pérdidas en una sociedad individual; y (3) a aumentar las posibilidades de compensación transfronteriza de las pérdidas en los grupos de sociedades.

Como hemos apuntado, esta Sala ya ha acogido una interpretación favorable a la admisión de la deducción o compensación de pérdidas transfronterizas sufridas por establecimientos permanentes en la declaración del impuesto por la matriz en su Estado de residencia. Así lo hemos reconocido en las sentencias de 16 y 29 de abril de 2009 y 9 de junio de 2011 , ya citadas, con ocasión de la aplicación del CDI entre España y Francia.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea también ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la problemática que nos ocupa, y si bien ha admitido con carácter general la necesidad de reconocer la deducción o la compensación de las pérdidas transfronterizas, so riesgo de vulneración del derecho a la libertad de establecimiento, también ha fijado las posibles y justificadas excepciones.

En la sentencia de 14 de diciembre de 2000, AMID (asunto C-141/99 ), el Tribunal afirma que la normativa de un Estado miembro que instaura un trato fiscal diferenciado entre las sociedades constituidas conforme al derecho nacional que sólo tienen

establecimientos en el territorio nacional y las que disponen de establecimientos en otro Estado miembro puede resultar discriminatoria. En efecto, cuando tales sociedades tienen un establecimiento permanente en un Estado miembro distinto del de origen y un convenio para evitar la doble imposición vincula a los dos Estados, dichas sociedades pueden sufrir una desventaja fiscal que no deberían soportar si todos sus establecimientos estuvieran en el Estado miembro de origen (apartado 23). Por este motivo considera que el artículo 43 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (hoy artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una sociedad, constituida con arreglo al derecho de dicho Estado miembro, en el que tiene su domicilio social, sólo pueda deducir de los beneficios imponibles de un año, a efectos del impuesto sobre sociedades, las pérdidas sufridas el año anterior a condición de que dichas pérdidas no se hayan podido compensar con los beneficios obtenidos, en ese mismo año anterior, por uno de sus establecimientos permanentes situado en otro Estado miembro, en la medida en que las pérdidas compensadas de ese modo no pueden deducirse de los ingresos imponibles en ninguno de los Estados miembros afectados, mientras que, si los establecimientos de dicha sociedad se encontrasen exclusivamente en el Estado miembro donde tiene su domicilio social, serían deducibles (parte dispositiva).

En el mismo sentido, la sentencia 18 de julio de 2007, Oy AA (asunto C-231/05 ), reconoce que una diferencia de trato entre filiales residentes en función del lugar en que tiene su domicilio la sociedad matriz puede constituir una restricción a la libertad de establecimiento, puesto que hace menos atractivo el ejercicio de dicha libertad por parte de sociedades establecidas en otros Estados miembros, las cuales, en consecuencia, podrían renunciar a la adquisición, la creación o el mantenimiento de una filial en el Estado miembro que adoptase esa disposición (apartados 31, 39 y 43 ); no obstante, en el caso analizado consideró justificada la restricción por razones imperiosas de interés general (apartado 60) [se trataba de un régimen conforme al que una filial residente en un Estado miembro únicamente puede deducir de su renta imponible una transferencia financiera realizada en favor de de la sociedad matriz en la medida en que esta última tenga su domicilio en el mismo Estado miembro].

Otras sentencias que han tratado esta cuestión han sido las de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer (asunto C-250/95 ); 13 de diciembre de 2005, Mark & Spencer (asunto C-446/03 ); 28 de febrero de 2008, Deutsche Shell ( asunto C-293/06 ); y 15 de mayo de 2008, Lidl Belgium (asunto C-414/06). En todas, al margen del pronunciamiento de fondo sobre el caso concreto, la idea central es la misma: el que un Estado miembro impida la deducción de las pérdidas (finales o no finales) sufridas por un establecimiento permanente o una filial (a los efectos comunitarios el tratamiento que les brinda el Tribunal es análogo), puede constituir una restricción del derecho a la libertad de establecimiento.

Decimos "puede", porque ni siempre ni en todos los casos la violación del derecho comunitario se produce. En determinadas ocasiones y cuando concurren ciertas circunstancias, la limitación o el no reconocimiento de las pérdidas transfronterizas pueden estar justificados y, en consecuencia, no ser contrarios al derecho comunitario. Es preciso traer a colación el test de compatibilidad que llevan a cabo las citadas sentencias Marks & Spencer y Deutsche Shell . En la primera se plasmaron los supuestos en los que los Estados miembros, excepcionalmente, podían establecer criterios contrarios a la admisión de la pérdidas transfronterizas.

Partiendo del reconocimiento del principio de territorialidad consagrado por el derecho tributario internacional y reconocido por el ordenamiento comunitario (apartado 39), señaló los parámetros que pueden justificar que un Estado miembro establezca medidas que supongan una restricción a la posibilidad de compensación de las pérdidas y como consecuencia a la libertad de establecimiento. Se indicaban:

1) El mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros podría justificar que a las actividades económicas de las sociedades establecidas en uno de dichos Estados se les aplique únicamente la normativa tributaria de éste, tanto en lo relativo a los beneficios como a las pérdidas, pues otorgar a las sociedades la facultad de optar entre el Estado miembro de establecimiento y otro Estado miembro para que se tengan en cuenta sus pérdidas pondría en grave peligro el equilibrio en aquel reparto, al aumentar la base imponible en el primer Estado y disminuir en el segundo por el valor de las pérdidas transferidas (apartados 45 y 46).

2) El riesgo de doble imputación de las pérdidas, que lo Estados miembros deben ser capaces de combatir, riesgo que se corre si la consolidación fiscal se amplía a las pérdidas de las filiales no residentes; la forma de eliminarlo es una norma que excluya la compensación de dichas pérdidas (apartados 47 y 48).

3) El riesgo de evasión fiscal, pues la posibilidad de transferir las pérdidas de una filial no residente a una sociedad residente conlleva la eventualidad de que las transferencias de pérdidas se organicen dentro de un grupo de sociedades y se imputen a sociedades establecidas en los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más elevados y donde el valor fiscal de las pérdidas sea mayor. Excluir de la consolidación fiscal las pérdidas sufridas por filiales no residentes impide tales prácticas, que pueden verse alentadas por la existencia de diferencias notables entre los tipos impositivos aplicados en los distintos Estados miembros (apartados 49 y 50).

Es precisamente el segundo de los criterios o tests de control empleados por el Tribunal de Justicia (riesgo de doble imputación de las pérdidas) el que adquiere especial relevancia en el presente caso. Pese al reconocimiento por esta Sala (véanse las sentencias citadas de 2009 y 2011) de la posibilidad de compensación de las pérdidas sufridas por el establecimiento permanente, en el supuesto aquí debemos llegar a la solución contraria. Uno de los motivos que pueden justificar la compensación de pérdidas sufridas por un establecimiento permanente o una filial es evitar que una entidad compute doblemente las pérdidas, es decir que las aplique tanto en el Estado de la fuente como en el de residencia. Por ello la sentencia *Marks & Spencer* concluye que en estado actual de desarrollo del derecho comunitario no se opone a la libertad de establecimiento la normativa de un Estado miembro que excluye con carácter general la posibilidad de que una sociedad matriz reduzca de su beneficio imponible las pérdidas sufridas en otro Estado miembro por una filial establecida en el territorio de éste, cuando prevé tal posibilidad en el caso de pérdidas sufridas por las filiales residentes. Sin embargo, se violentará esa libertad de establecimiento si, por una parte, la filial foránea ha agotado los medios para que se tengan en cuenta las pérdidas sufridas en su Estado de residencia en el periodo impositivo correspondiente a la solicitud de consolidación y en los ejercicios anteriores y si, por otra parte, no existe posibilidad de que dichas pérdidas puedan ser tenidas en consideración en su Estado de residencia en ejercicios futuros respecto de ella misma o de un tercero, en especial, en el caso de la cesión de la filial a éste (parte dispositiva).

Pues bien, ese riesgo de doble imputación de las pérdidas fue la razón por la que la Administración tributaria y el Tribunal Económico-Administrativo Central negaron a «Banco Vitalicio» la compensación de las sufridas por su establecimiento permanente portugués. La solución pasaba, en consecuencia, por constatar la suerte tributaria de esas pérdidas, para cuya indagación resultaba insustituible la propia colaboración del la compañía recurrente. Sin embargo, se ha limitado (véase el folio 35, párrafo 7, de la demanda) a decir que «había que prescindir del efecto producido (por las pérdidas) en Portugal», como si fuera una cuestión irrelevante y a no tener en cuenta por la Administración tributaria. La prueba del tratamiento fiscal dado a las pérdidas del establecimiento permanente en Portugal, tanto en la tributación por cada ejercicio fiscal como en su venta, se revelaba como una cuestión esencial para llevar a cabo el test de compatibilidad fijado por el Tribunal de Justicia, puesto que constituye uno de los motivos que justificarían la no admisión de la deducibilidad o compensación sin que se traduzca en vulneración del derecho comunitario.

Sin embargo, pese a la advertencia de los órganos de la Administración, la recurrente no sólo hizo caso omiso de esta observación, sino que se permitió afirmar que resultaba una cuestión irrelevante o de la que se debía prescindir. Pues bien, la falta de acreditación de lo acontecido con las pérdidas sufridas por el establecimiento permanente en Portugal, extremo única y exclusivamente imputable a la empresa contribuyente (pues conforme al principio de "facilidad de la prueba" ella podía aportar los datos pertinentes), justifica la decisión de la Administración, que debe ser confirmada, sin que tal solución suponga contradecir los criterios anteriores de esta Sala ni vulnere el derecho comunitario. Es más, de haberse acreditado el destino, la aplicación o el tratamiento fiscal de las pérdidas del establecimiento permanente en Portugal, la decisión y el fallo de esta sentencia hubieran podido ser otros, sin necesidad de plantear la cuestión prejudicial que interesó la actora.

Con esta última afirmación nos introducimos en el último motivo de casación, no sin antes afirmar que las reflexiones contenidas en este fundamento jurídico y en el anterior conducen a la desestimación del tercero.

**FD Sexto.-** En el cuarto motivo, «Banco Vitalicio» denuncia una supuesta incongruencia ex silentio en relación con la deducción por doble tributación internacional y con la necesidad de dirigirse a título prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, habiendo la sentencia de instancia infringido los artículos 24 y 120 de la Constitución española y 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil .

La llamada incongruencia omisiva se produce cuando el órgano judicial deja sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes. Ahora bien, no hay incongruencia si el silencio puede interpretarse razonablemente como una desestimación tácita, cuya motivación quepa inducir del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución, y sin que sea necesaria, para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva, una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones que se aducen por las partes como fundamento de su pretensión, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales [ SSTC 44/2008, de 10 de marzo ( FJ 2º); 167/2000, de 18 de julio ( FJ 2º); 138/2007, de 4 de junio ( FJ 2º); 176/2007, de 23 de julio ( FJ 2º); 180/2007, de 10 de septiembre (FJ 2 º); y 29/2008, de 20 de febrero (FJ 2º); y, entre las últimas de esta Sala,

sentencias de 28 de enero de 2010 (casación 3796/04 , FJ 3º); 4 de febrero de 2010 (casación 9740/04 , FJ 3 º); 11 de noviembre de 2010 (casación. 5770/06, FJ 3 º); y 7 de abril de 2011 (casación 208/09 , FJ 3º)].

Basta leer el fundamento sexto de la sentencia impugnada para comprobar que la Audiencia Nacional analiza y resuelve las pretensiones de la actora en relación con las pérdidas del establecimiento permanente portugués, explicando el por qué de su decisión, tal y como recogemos en los antecedentes de hecho de esta pronunciamiento. La referencia a otras resoluciones anteriores estaba justificada, puesto que se trataba de supuestos análogos en los que la Audiencia Nacional ya había fijado su criterio.

En cuanto a la ausencia de un pronunciamiento expreso sobre el planteamiento de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en primer lugar se ha de tener presente que nunca fue planteada como una pretensión expresa por la actora. Simplemente insinuó esta posibilidad en el folio 42 de la demanda (párrafo sexto), para el caso de que la Sala no compartiera sus criterios.

En segundo término, la cuestión prejudicial de interpretación no constituye una vía de recurso abierta a las partes de un litigio pendiente ante el juez nacional. Este último ha de decidir sobre la necesidad del reenvío tomando en consideración los siguientes elementos: (a) la aplicabilidad al litigio de las disposiciones del ordenamiento jurídico de la Unión Europea; (b) la existencia de dudas sobre la exégesis de esas disposiciones, relevantes para zanjar el pleito; y (c) la imposibilidad del tribunal nacional de resolver por si mismo dichas dudas sin poner en riesgo la uniformidad interpretativa y aplicativa del derecho comunitario (véase, por todas, la sentencia dictada por esta Sala el 7 de marzo de 2011, casación 2552/07 , FJ 5º). Los párrafos 2º y 3º del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea distinguen la facultad de plantear cuestiones al Tribunal de Justicia, que corresponde a cualquier órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, y la obligación de plantearla y efectuar la remisión, que se impone al «órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de derecho interno». Ahora bien, ello no supone negar un margen de apreciación al juez que tienen la última palabra en el orden jurídico interno para determinar la "pertinencia" o para efectuar el "juicio de relevancia" de la cuestión prejudicial ( sentencia de esta Sala de 11 de noviembre de 2007, casación 4590/02 , FJ 3º). El Tribunal de Justicia ha reiterado que, a efectos prejudiciales, el dueño del proceso es el juez nacional, al que le corresponde examinar su pertinencia y realizar el juicio de relevancia, precisando la medida en que la interpretación y, en su caso, la validez de una previsión de derecho comunitario resulta determinante para resolver el litigio [ sentencias de 16 de enero de 1974, Rheinmühlen-Düsseldorf (asunto 166/73 , apartado 3); 27 de junio de 1991 , Mecanarte (asunto C - 348/89 , apartado 44); 10 de julio de 1997 , Palmisani (asunto C - 261/95 , apartado 20); 16 de diciembre de 2008 , Cartesio (C-210/06, apartado 88); y 22 de junio de 2010, Melky y Abdeli (C-188/10 y C-189/10 , apartado 41)].

En tercer y último lugar, la cuestión prejudicial no resultaba procedente en este caso, puesto que tal y como hemos analizado en los dos fundamento jurídicos que preceden, y dijimos en la sentencia de 7 de marzo de 2011 , ya citada, las incógnitas pueden despejarse sin acudir al Tribunal de Justicia, pues su jurisprudencia nos suministra los mimbres necesarios para resolverlas, razón por la que este motivo deviene también inoperante.”

**Sentencia de 20 de Octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 1903/2009 Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997. Convenios de doble imposición: métodos para evitar la doble imposición . Art. 29 bis, de la Ley 43/95. Lo que esta exento , a efectos de evitar la doble imposición, es el importe de la renta neta, esto es el resultado contable de los establecimientos permanentes, pero minorado con el importe de los gastos de dirección y generales de administración imputados por la Central a las sucursales. (Sucursales bancarias sitas en Frankfurt , Tokio , Miami, California y Nueva York )**

**FD Cuarto**” Para resolver el primer motivo debemos partir de que los convenios para eliminar la doble imposición previstos en el Modelo de Convenio de la OCDE funcionan en una doble fase: en la primera se establecen las reglas de reparto de la potestad tributaria y se deciden las rentas que puede gravar cada Estado; pero como con ello no se atribuye el derecho exclusivo de gravamen a uno de los dos Estados, sino que se opta por una tributación compartida, en la segunda fase se elimina la posibilidad de doble imposición, aplicando el método de exención o el de imputación.

El método de exención establece que el Estado de residencia debe abstenerse de gravar la renta ya gravada en el país de la fuente, lo cual supone, según señalan los Comentarios al Modelo de Convenio, que se "libera al Estado de residencia de efectuar investigaciones relativas al régimen fiscal aplicado efectivamente en el otro Estado".(...)

“El Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia del Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio suscrito en 5 de diciembre de 1996 SIC entre España y Alemania, y ratificado por Instrumento de 13 de julio de 1967, aplica el método de exención, pues para evitar el doble gravamen de las rentas obtenidas por un establecimiento permanente, dispone en el artículo 23.2 .a), para las rentas o el patrimonio que de acuerdo con las disposiciones del propio Convenio se someten a tributación en la República Federal Alemana, están "exentos del Impuesto español".

Ahora bien, una primera precisión ha de hacerse en cuanto al importe a exonerar y es que según el artículo 7 del Convenio :

" (1) Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente rueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si las efectúa, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente.

(2) Cuando una Empresa de un Estado contratante realice negocios en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado

Contratante se atribuirán al establecimiento permanente los beneficios que éste obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

(3) Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos producidos para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se produjeran en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente o en otra parte..."

Por lo tanto, del precepto parcialmente transcrito se deduce 1º) que los beneficios de una empresa no residente pueden someterse a imposición en un Estado en que posea establecimiento permanente sólo en la medida en que pueden atribuirse al establecimiento permanente; 2º) que se atribuirán al establecimiento los beneficios que éste obtenga si en lugar de tratar con su casa central trata con una empresa totalmente independiente en condiciones y precios usuales de mercado; y 3º), que para el cálculo de los resultados se han de aplicar las normas generales del Impuesto sobre Sociedades, deduciendo del beneficio, los gastos en que se ha incurrido para la realización de los fines del establecimiento comprendiendo además, entre los gastos, los de dirección y generales de administración.

En el caso presente, la entidad recurrente contabilizó la totalidad de los gastos en la Central (obteniendo una primera deducción) e hizo una imputación parcial al establecimiento permanente, lo que, sin duda, es conforme con el Convenio de doble imposición.

Ahora bien, es claro que el Convenio trata de eliminar la doble imposición, pero no legitima una doble deducción y es lo cierto que la recurrente, tras contabilizar la totalidad de los gastos generales y de dirección en la Central (primera deducción), aplica un ajuste negativo por el resultado contable del establecimiento permanente, de tal forma que logra una segunda deducción con el consiguiente déficit de imposición.

No se daría lugar a dicha situación si los preceptos del Convenio se interpretasen a la luz de los Comentarios del Modelo Convenio de la O.C.D.E., que, de conformidad con el artículo 32 del Convenio de Viena, se consideran "medios de interpretación complementarios de los Convenios".

Pues bien, los números 39 y 40 de dichos Comentarios, que se refieren al artículo 23.A, que regula el método de exención de eliminación de la doble imposición, y que se corresponde con el artículo 23 del Convenio Hispano-Alemano, señalan:

" Art. 23.A

1. Importe a exonerar

39. El montante de las rentas a exonerar de impuesto por el Estado de residencia es aquel que sin el Convenio debería estar sujeto al impuesto interno sobre la renta, conforme a la legislación interna referente a este impuesto. Puede, no obstante, diferir del importe de la renta sujeta a impuesto por el Estado de la fuente, conforme a su legislación interna.

40. Normalmente, la base de cálculo del impuesto sobre la renta es la renta neta total, es decir, la renta bruta minorada en las deducciones autorizadas. Es, pues, la renta bruta proveniente del Estado de la fuente menos todas las deducciones autorizadas (específicas o proporcionales) vinculadas a la adquisición de la renta que debe ser exonerada".

Si no fuera suficiente la clara manifestación del apartado 40, debe ponerse de manifiesto que el apartado 39, en el que se habla expresamente del importe a exonerar por el Estado de la residencia, se remite a la Ley interna que, en el presente caso, está representada por el artículo 10 de la Ley 43/1995, en el que se establece que:

" 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 períodos impositivos anteriores.

2. La base imponible se determinará por el régimen de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación 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.

4. En el régimen de estimación objetiva la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta Ley".

El precepto legal transcrito supone que la renta sometida a tributación se obtiene a través del resultado contable determinado de acuerdo con las normas del Código de Comercio, sin perjuicio de las salvedades que pueda imponer la legislación fiscal. Pero igualmente supone que cuanto la Ley se refiere a la renta sujeta a tributación (sobre la que se aplica el tipo de gravamen), hay que entender por tal el conjunto de ingresos fiscales minorado con los gastos fiscalmente deducibles.

De esta forma, la base imponible de la entidad está constituida por la renta neta de la central y de cada una de los establecimientos permanentes de la misma.

Lo expuesto hasta ahora resulta aplicable al establecimiento permanente en Tokio, dado que el Convenio con Japón mantiene el mismo criterio que el antes expuesto.”. **En el mismo sentido el FD Quinto de la sentencia respecto de los establecimientos sitios en EEUU. Igualmente las Sentencia de 15 de diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 804/2009 , FDS Sexto y Octavo y 22 de marzo de 2012 , Recurso de Casación núm. 6366/2008, FD Quinto.**

## **XI). Reinversión de beneficios extraordinarios**

### **1. Reinversión de beneficios extraordinarios**

**Sentencia de 13 de Enero de 2011, Recurso de Casación núm. 812/2006 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1990.Exención por Reinversión .Coste de adquisición. Improcedencia del beneficio pues la entidad no ha presentado plan de reinversión alguno, ni en plazo ni fuera de él, siendo requisito indispensable o sustancial para poder disfrutar del plazo de cuatro años. La comunicación que la entidad recurrente hizo a la Administración tributaria de sus Estatutos y su inscripción y publicidad a través de la Administración pública de la Generalidad de Cataluña no pueden considerarse como una comunicación expresa del propósito de reinversión. Ante la falta de documentos para justificar de forma clara e inequívoca la valoración de los terrenos, la Inspección se sirvió de la diversa documentación aportada al expediente por la entidad recurrente para fijar el coste de adquisición del inmueble, sin que ésta haya demostrado, ni en el procedimiento de gestión ni en la vía contencioso-administrativa, un mayor coste de adquisición del bien, desvirtuando el valor fijado por la Administración.FDS Tercero y Cuarto.**

**Sentencia de 20 de Enero de 2011, Recurso de Casación núm. 1930/06. Impuesto de Sociedades, ejercicios 1991, 1992 y 1993.El beneficio fiscal previsto en los artículos 15 de la Ley , y desarrollado en los artículos 146 y siguientes de su Reglamento , requiere que la enajenación de elementos materiales del activo fijo se produzca durante el ejercicio de una actividad empresarial y que el importe de la enajenación se reinvierta en bienes de "análoga naturaleza y destino"..En el caso presente no solo es que la entidad no acreditara el ejercicio de una actividad empresarial; es que la sentencia declara probado que desde la constitución de la sociedad en 1990 estuvo inactiva en dicho año y en el de 1991, hasta que en 1992, procedió a la enajenación de la finca urbana aportada por el socio mayoritario para adquirir el 98,28% del capital social; igualmente, declara**

probado que la sociedad carecía de personal asalariado. Falta de afectación del inmueble a la actividad de arrendamiento . En todo caso, debe señalarse el carácter de sociedad de mera tenencia de bienes, sometida al régimen de transparencia fiscal obligatoria Consecuentemente, la calificación de la sociedad, resulta incompatible con el régimen del beneficio fiscal a la reinversión empresarial .FDS Segundo a Cuarto.

Respecto del carácter incompatible de sociedad transparente con el régimen del beneficio fiscal a la reinversión empresarial, la Sentencia de 16 de Julio de 2010 , Recurso de Casación núm. 3308/2005 FD Quinto .

En el mismo sentido y respecto a la exención la Sentencia de 18 de Enero de 2006 SIC, Recurso de Casación núm. 6925/2003, en un supuesto de enajenación de una Estación de servicio, que cita la Sentencia de 8 de Febrero de 2008, Recurso de Casación núm. 6520/2002.

Sentencia de 28 de Febrero de 2011 ,Recurso de Casación núm. 184/2007, Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1991 y 1992. Exención por reinversión en el impuesto de la plusvalía originada por las indemnizaciones percibidas como consecuencia del siniestro acaecido en edificio. El criterio de afección de los bienes de una entidad a una actividad empresarial determinado en virtud del nexo causal que pueda existir entre la naturaleza de los bienes y el objeto social no ha sido refrendado por el TS: cuando se trate de inmuebles dedicados al arrendamiento, pero propiedad de una entidad que no tiene como objeto exclusivo el arrendamiento, la exención por reinversión será posible si el bien enajenado y los reinvertidos se integran en el activo material fijo de la empresa que presenta el Plan de Reinversión. No gozarían del beneficio las reinversiones efectuadas en bienes inmuebles urbanos que no se integren en el activo material fijo, o no se encuentren destinados al arrendamiento; los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos materiales del activo fijo de las empresas, necesarios para la realización de sus actividades empresariales, no serán gravados siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta en bienes de análoga naturaleza y destino en un período no superior a dos años o no superior a cuatro años si durante el primero la sociedad presenta un plan de inversiones e invierte durante los dos primeros al menos un 25% del total incremento.

**FD Sexto** “:(...)En consecuencia, no pudiendo aceptarse jurídicamente la existencia de planes de reinversión a cuatro años y no pudiendo aplicarse la exención por reinversión a las cantidades invertidas en el inmueble de la calle Castela de Hospitalet, ni tampoco en los pisos y los locales vendidos del edificio reconstruido en la calle Conde Borrell de Barcelona, sólo darán derecho a la exención por reinversión las sumas destinadas a la reconstrucción del edificio en la calle Conde Borrell en la proporción que corresponda a los inmuebles arrendados, siempre que hubieran sido satisfechas en los dos años

siguientes a la percepción de las indemnizaciones, puesto que es claro que «Nueva Inmobiliaria» optó a estos efectos por el momento en el que las indemnizaciones quedaron definitivamente cuantificadas.”

**Sentencia de 15 de Marzo de 2011 , Recurso de Casación núm. 2952/2006. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994. Fecha en que debe entenderse efectuada la reinversión : ha de estarse a las reglas sobre transmisión de la propiedad previstas en el Código Civil.**

**FD Cuarto** “ (...)Esto sentado, debemos partir de la verdadera ratio decidendi de la sentencia recurrida, apreciándose que el rechazo de la pretensión de la parte se basó en la falta de entrega de la total inversión en el plazo establecido, pues las oficinas a que se refiere el contrato privado de compraventa de 23 de Diciembre de 1993 no fueron adquiridas en dicha fecha, al hallarse en construcción, y los dos motores y accesorios a que alude el contrato de 4 de Diciembre de 1994 tenían fecha de entrega el 8 de Julio de 1995, argumentando la Sala que es criterio jurisprudencial que en nuestro derecho rige la teoría del título y el modo para la adquisición de la propiedad, concurriendo aquí el título documento privado pero no el modo-posesión. Es cierto que, al final, la Sala mantiene que los documentos privados, legalmente reconocidos, solamente vinculan a los que los suscribieron y sus causa- habientes, afectando a los terceros respecto a la fecha, desde el día en que, entre otras circunstancias, fueron entregados a un funcionario público, pero esta precisión resultaba contradictoria con su anterior argumentación.

Pues bien, hay que reconocer que la doctrina que sienta la Sala de instancia de que para determinar la fecha en que debe entenderse efectuada la reinversión ha de estarse a las reglas sobre transmisión de la propiedad previstas en el Código Civil , artículos 609 y 1095 , es la que debe mantenerse.

Así lo declaramos expresamente en nuestras sentencias de 26 de abril de 2005 (casación 314/00 ), 24 de junio de 2005 (casación 5112/2000 ), agregando que "en este sentido, la posterior Ley 43/1995 , en su artículo 21, vigente hasta el 1 de enero de 2002 , aunque abandonó el método de exención por reinversión por otro basado en el diferimento impositivo que se producía por la no integración en la base imponible del ejercicio de los rendimientos positivos obtenidos en la transmisión que se acogía a este régimen especial, disponía que la reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice. También la Ley 24/2001 , que derogó el artículo 21 de la ley 43/1995 , y en su lugar añadió el art. 36 ter ( artículo 42 del Decreto legislativo 4/2004 , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), incorporando una deducción denominada por reinversión de beneficios extraordinarios, establece que la

reinversión se entendiera en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

Por ello, si en el presente caso, la entrega de las cosas objeto de los contratos privados celebrados no se produjo dentro del tiempo legalmente establecido, resulta que, a efectos de disfrutar la exención, es patente el incumplimiento del requisito exigido, lo que suponía la pérdida parcial de la exención como apreció la liquidación practicada.

Cuestión distinta es que la entrada en funcionamiento de los nuevos activos adquiridos no fuera posible por circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, problema sobre el que se refieren las sentencias de 16 de Junio de 2010 , (casación 11339/04 ), y 15 de Julio de 2010 (casación 3849/2005 ), pero esta no es la situación de autos.

Por todo lo expuesto no cabe apreciar la infracción de los arts. 15.8 de la Ley de 1978 y 148 de su Reglamento que se denuncian.”

**Sentencia de 21 de Marzo de 2011 , Recurso de Casación núm. 1755/2006. Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1995. La operación que propone la recurrente no puede ser contemplada como una única enajenación, a efectos de la exención por reinversión, sino que supone la realización de dos enajenaciones recíprocas que hay que contemplar por separado, pues primero cambia el terreno donde se ubicaba la fábrica a que se ha hecho mención a cambio de a cambio de una serie de viviendas y locales de construcción futura, y segundo, vende estos últimos inmuebles para efectuar con los recursos obtenidos las obras de reinversión propiamente dichas, por lo que aceptar la tesis de la reclamante supondría extender la exención más allá de los límites en que está concedida en el invocado artículo 15.8 de la Ley 61/1978.FD Cuarto.**

**Sentencia de 13 de Abril de 2011 , Recurso de Casación núm. 718/2006. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. Exención por reinversión respecto de una entidad cuyo objeto social exclusivo es el arrendamiento de bienes inmuebles. Falta de acreditación de esa actividad .La única que tuvo lugar de forma efectiva fue la de simple autorización, mediante precio, para que empresas dedicadas a la actividad de publicidad procedieran la instalación de vallas, sin que se pueda reconocer en ello gestión empresarial de tipo alguno, se trata de una actividad más próxima a la "mera tenencia y administración de bienes de cualquier naturaleza", que también figura como objeto social en los estatutos de la sociedad recurrente .FD Segundo.**

**Sentencia de 25 de Mayo de 2011 , Recurso de Casación núm. 1422/2007. Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1992 .Exención por reinversión respecto de una entidad cuyo objeto social es el arrendamiento de bienes inmuebles en el supuesto**

**de enajenación de un bien que estaba arrendado . Interpretación del artículo 147.1.D) del Reglamento del Impuesto de 1982 .Procedencia. En caso contrario se iría contra la propia finalidad de la exención por reinversión .FD Segundo. En el mismo sentido la Sentencia de 15 de Febrero de 2010 , Recurso de Casación núm. 6435/2004,FD Segundo, que recoge jurisprudencia anterior .**

**Sentencia de 26 de Mayo de 2011 , Recurso de Casación núm. 2686/2008 .Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1994 .Exención por reinversión respecto de una entidad cuyo objeto social es el arrendamiento de bienes inmuebles: procedencia del beneficio aunque se ampliara el objeto social en ejercicio posterior .**

**FD Cuarto** “ (...)En el caso presente, la Sala de instancia argumenta acertadamente en su sentencia de acuerdo con la doctrina expuesta, por lo que la conclusión no podía ser otra que la estimación del recurso contencioso-administrativo, dado que el único obstáculo opuesto por la Administración (Inspección y resolución del TEAC) no se ajustaba a derecho.

Sin embargo, lejos de ello, la sentencia resulta desestimatoria sobre la base de una cuestión no planteada por la Inspección ni por el TEAC en la resolución del recurso la vía administrativa, como es la de la ampliación del objeto social. Y al margen de que ello supone una alteración del debate litigioso, lo que no denuncia la parte recurrente, lo cierto es que la sentencia incurre en el error de no observar que la ampliación del objeto social tuvo lugar en 1996 y, por tanto, en fecha muy posterior al del período al que abarcaba la actuación inspectora y que como figura en los Antecedentes, era el ejercicio 1994.(...)

Por tanto, si queda superado por lo dicho el único obstáculo opuesto por la Inspección para el reconocimiento del beneficio fiscal, el motivo debe ser estimado, tanto más cuanto que la resolución del TEAC impugnada en la instancia, declara que de la actuaciones practicadas y a la vista de los registros contables, facturas y recibos de inmuebles arrendados y demás documentos aportados, se deduce que la circunstancia de la cesión en régimen de arrendamiento concurría no solo en los bienes enajenados sino también en "los inmuebles en que se materializó la inversión".

**Sentencia de 22 de Septiembre de 2011, Recurso de Casación núm. 2442/2009. Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1997. Reinversión: improcedencia. Por tanto, y como hemos señalado anteriormente, nos encontramos ante un problema de prueba, en el que la sentencia, valorando los hechos reflejados en el Acta de Inspección, llega a la conclusión de que las parcelas de constante referencia no estuvieron afectas a la actividad económica de la empresa y desde luego se**

**vendieron antes de cualquier actuación dirigida a la construcción de viviendas para alquiler, debiendo tener la consideración de "existencias".FD Sexto.**

**Sentencia de 26 de Septiembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 3179/2009 Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 2000 . Para la operatividad del beneficio fiscal discutido, el inmueble por cuya enajenación se obtuvieron las rentas habría de formar parte del inmovilizado material, condición que requería su permanente destino a la actividad empresarial de la compañía, cosa que no concurre, pues la sentencia de instancia afirma que no se acredita que dicho inmueble, durante el corto plazo de tiempo que estuvo en poder de la actora (no llegó a veinte meses), hubiera colaborado de forma duradera al objeto social citado de la misma, con los efectos de que el mismo hubiera podido ser calificado como "inmovilizado", más cuando en la propia contabilidad presentada por esa obligada no figuraba nada en la casilla de beneficios sobre enajenación del inmovilizado material . FD Segundo.**

**Sentencia de 29 de Septiembre de 2011, Recurso de Casación núm. 6293/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994. Exención por reinversión en Impuesto sobre Sociedades: los terrenos ni generaban ingresos ni estaban vinculados de manera necesaria a la actividad editorial, de tal forma que tras la enajenación no se produjo merma de la capacidad productiva ni disminución de ingresos. Y si bien es cierto que en su momento servían de paso a la sede social de la empresa, no lo es menos que la existencia de tal signo se convirtió tras la enajenación en servidumbre de paso. Al no haberse ejercido anteriormente la actividad de alquiler, no puede afirmarse que la inversión se había llevado a cabo en bienes de análoga naturaleza y destino.FD Cuarto.**

**Sentencia de 10 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 4839/2008 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. Existencias. La entidad recurrente participaba en la urbanización de los terrenos hasta que decidió su venta, realizando actividades inmobiliarias que se resumen en la compra de inmuebles, urbanización de terrenos y promoción de edificaciones para su venta o alquiler : su nuevo objeto social permitía la compra de bienes inmuebles, la urbanización de terrenos y la promoción de edificaciones, no sólo para destinarlos al alquiler, como sucedía con el antiguo objeto social, sino también para su venta. FD Segundo .**

**Sentencia de 14 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 1736/2009 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999 .Vehículos automóviles que el concesionario dedica a demostración, prueba o cortesía, y que son matriculados**

con el fin de que puedan circular y los clientes comprueben las características de los mismos, pero una vez cumplida esta finalidad inicial, son vendidos después de un período muy corto de tiempo. Improcedencia de la reinversión de beneficios extraordinarios regulado en el art. 21 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades , de la corrección monetaria regulada en el art. 15.11 de la misma y la dotación a la amortización de los "elementos de transporte". Son existencias y no inmovilizado material, FD Tercero. En el mismo sentido , Sentencia de 14 de Abril de 2010, Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 357/2005 , FD Segundo y Sentencia de 3 de Diciembre de 2012, Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 301/2009 , FD Tercero.

Sentencia de 17 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 242/2009 Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1999 y 2000. Artículos 15.11 y 21.1 de la Ley 43/1995 . El hecho de que un inmueble haya formado parte durante mucho tiempo del patrimonio de la entidad, no excluye su condición de existencia, pues ha de atenderse al destino del mismo. Las parcelas transmitidas al no haber estado destinadas a la explotación por la entidad, no pueden tener la consideración de inmovilizado material, sino de existencias. El eventual arrendamiento temporal y accidental de las fincas para colocar vallas publicitarias no impide su consideración como existencias. Tanto la corrección por depreciación como el diferimiento por reinversión son aplicables exclusivamente respecto a la enajenación de bienes del inmovilizado material y no sobre las existencias..FDS Tercero a Quinto. En el mismo sentido , Sentencias de 10 de Octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 1254/2009, y Sentencia de 17 de octubre de 2011 , Recursos de Casación núms. 5497/2008 y 3273/2009 .

Sentencia de 20 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 3544/2009 . Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1996 a 1998. Régimen de diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios, previsto en el artículo 21 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades. En los sucesivos regímenes evolutivos de esta materia, tanto si estamos en presencia de una exención por reinversión como si atendemos al actual sistema de diferimiento, lo que se exige es que se trate de elementos afectos a actividades empresariales y de ganancias procedentes de su transmisión. Dicho esto, en el caso la sentencia recurrida en casación llega a la conclusión de calificar el bien como incluido en la categoría de "existencias", teniendo en cuenta la propia contabilidad de la empresa, que al registrar la venta de los inmuebles, califica los ingresos como de explotación, no constando salidas de inmovilizado y no figurando beneficios procedentes del inmovilizado material de los mismos. Por lo tanto esa circunstancia, -conceptuación del bien como de mera circulación- imposibilitaba acogerse a los beneficios recogidos en los artículos 15.11 y 21 de la LIS. Por lo demás, el recurso no acredita el error que se dice padecido por la Sala de instancia en la calificación de los solares y de los ingresos obtenidos de su venta, cuya apreciación y valoración en torno a la calificación de aquellos

como "existencias" resulta razonable y no arbitraria, por lo que procede desestimar el motivo.

Por otra parte, y ante la alegación de actividad de alquiler durante un cierto tiempo, la sentencia valora también las circunstancias de que en el objeto social de la empresa no figura la actividad de alquiler, afirmando que "no son creíbles" los elementos de prueba documentales "que se aportan a partir de la intervención del TEAC.FD Cuarto

**Sentencia de 27 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 3490/2009 .Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1995. Exención por reinversión.Falta de afección. .No se ha acreditado que los terrenos enajenados estuviesen afectos a la actividad de la empresa, por cuanto los únicos ingresos obtenidos por la misma durante los periodos 1995 y 1996 fueron de naturaleza financiera, sin que, los terrenos en cuestión fueran necesarios en ese momento para la actividad llevada a cabo y, en consecuencia, no formaban parte del activo fijo de la empresa. Ciertamente no basta con la acreditación formal del objeto social si no se prueba la realidad de la actividad empresarial que justifique que los bienes enajenados formaban parte del activo necesario para la realización de la misma. Y esto es lo que ocurre en el presente caso, en el que la Sala de instancia constata, de un lado, que según las declaraciones de impuestos de la propia sociedad, en los ejercicios de 1994 a 1997, no tuvo gastos de personal ni trabajadores en plantilla y, de otro, que la actividad de alquiler sólo quedó probada a partir de 1999.FD Cuarto.**

**Sentencia de 10 de Noviembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 1737/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994 .Exención por reinversión del justiprecio recibido. Falta de actividad económica a la que pudieran estar afectos los terrenos enajenados. Improcedencia . FD Quinto.**

**Sentencia de 21 de Noviembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 4965/2009 Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2001 : reinversión de beneficios extraordinarios. Permuta de fincas: improcedencia , al tratarse de “ existencias”**

**FD Tercero** “Todo la problemática suscitada en los dos siguientes motivos de casación tienen su origen en la permuta celebrada el 20 de julio de 1998, en virtud de la cual E. C.MO. S.A. cedió a C. T-D. S.A. las dos fincas siguientes: a) Parcela 2-f, de 3.339,47 metros cuadrados, y b) La participación indivisa del 53,49 por ciento de las parcelas 3-F, 4-F, 5-F y 6-F de 22.041, 52 metros cuadrados. Como contraprestación a dicha cesión, C. T.-D. S.A., se obligaba a construir a sus expensas sobre los 4.651 metros

cuadrados no edificados de la finca propiedad del sujeto pasivo, un edificio compuesto por diez naves industriales.(...) Pues bien, el artículo 21 de la Ley 43/1995) del Impuesto sobre Sociedades , establece la no integración en la base imponible del impuesto de las rentas obtenidas en las transmisiones onerosas de elementos patrimoniales del inmovilizado material o inmaterial, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinviertan en cualquiera de los elementos patrimoniales indicados dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.

De acuerdo con este precepto, es requisito fundamental para tener derecho al beneficio, que los elementos transmitidos formen parte del inmovilizado, es decir, del activo fijo material de la empresa, circunstancia que según los actos impugnados y la sentencia recurrida no se da en los inmuebles permutados.

Es acertado el razonamiento de la Sala de instancia, que, partiendo del artículo 184.2 de la Ley de Sociedades Anónimas , y de la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995 , considera como elementos del activo inmovilizado, aquellos que están "afectos" a la actividad social con vocación duradera, sin que el tiempo de la tenencia pueda servir para cambiar la naturaleza del bien. Lo que se corrobora con lo expresado en la Orden de 28 de diciembre de 1994 , respecto a la diferencia entre existencia e inmovilizado, dando el carácter de existencias si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa, o encontrarse vinculado a la empresa de manera permanente. Por lo demás esa afectación tiene que ser actual, y no futura, es decir, en el momento en que se realiza la permuta, como se deduce de la sentencia de esta Sala de 28 de noviembre de 2010 (...)

Los hechos que se pretenden integrar por la recurrente en su escrito en nada desvirtúan las conclusiones obtenidas en la sentencia, respecto de la ausencia de actividad arrendaticia sobre los bienes permutados, y la circunstancia de que se hayan calificado contablemente los terrenos permutados como activos materiales fijos, no resulta relevante si la naturaleza de las cosas demuestra lo contrario como bien dice el Tribunal de instancia. Por último, ni el escaso periodo de tiempo entre la segunda permuta y el primer arrendamiento de las naves ocupadas, ni el objeto social de entidad cesionaria, desvirtúan la calificación efectuada por la misma que se base en datos concretos, como expresa en el fundamento jurídico séptimo:

<<"la única realidad acreditada es que las dos parcelas se transmitieron en 1998, tras haber sido objeto de transformación urbanística, sin que ni antes ni después de la entrega a la sociedad actora conste que hubieran dado lugar a actividad empresarial alguna o a la obtención de rentas provenientes de esa actividad económica, de lo que cabe colegir que el inmueble se mantuvo en el patrimonio de la entidad hasta que se dispuso su permuta, sin que exista dato sólido alguno que permita considerar que el destino del bien inmueble fuera otro distinto del de su venta, y así se destaca en la

resolución de liquidación que, al folio 23 señala: "en el curso de las actuaciones inspectoras se solicitó la aportación de los contratos de arrendamiento de los terrenos cedidos mediante la permuta realizada en el ejercicio 1998, manifestando el compareciente que 'los terrenos objeto de permuta en el ejercicio 1998 no han estado arrendados con anterioridad a la permuta'. Por tanto, no fue aportado al expediente documento alguno que pudiera demostrar que los terrenos objeto de la controversia, en un primer momento de carácter rústico y posteriormente de carácter urbano, hubieran estado afectos a la actividad de explotaciones agrícolas o de arrendamiento".>>

**Sentencia de 19 de Enero de 2012 .Recurso de Casación núm. 6121/2007.Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1997. Indemnización por el siniestro del Pantalán de Tarragona : acogimiento a la exención por reinversión, al amparo del art. 15.8, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 61/1978 , y art. 127.1, de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 2631/1982. El artº. 142 del Reglamento posibilita que accedan a la exención del art. 15.8 de la Ley los incrementos puestos de manifiesto como consecuencia de indemnizaciones percibidas por siniestros, siempre que se reinvierta toda la indemnización destinada a la reparación de los daños y reconstrucción del Pantalán (FD Noveno ).En el mismo sentido las sentencias de 20 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 6120/2007, FDS Séptimo y Octavo y de 11 de Enero de 2012, Recurso de Casación núm. 6287/2007 , FD Cuarto**

**.Doctrina de la Sala sobre dicha exención .** “La exención de la reinversión establecida en el precepto transcrito tenía su lógica en la conveniencia de mantener la intangibilidad cuantitativa de los activos empresariales, cuando éstos son objeto de transmisión ( STS de 7 de febrero de 2006, cas. 1424/2001 , F.D. Quinto); ;estábamos ante una norma que trataba de que la enajenación de elementos materiales del activo fijo no fuera causa de penalización para el empresario cuando el importe de la enajenación se empleare en bienes de análoga naturaleza y destino ( sentencias de 27 de noviembre de 2008 , cas. 2569/2005, FD Tercero , y de 23 de abril de 2009 , cas. 4082/2006 , FD Octavo); el objetivo perseguido por el artículo 15.8 era que las alteraciones patrimoniales por enajenación de activos no causaran perjuicio a la actividad empresarial ( sentencia de 25 de junio de 2009, cas. 11227/2001 , FD Duodécimo)".

**Sentencia de 19 de Enero de 2012, Recurso de Casación núm. 414/2008 .Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1995. Incremento de patrimonio procedente de expropiación forzosa : computo del plazo de los dos años para practicar la reinversión, conforme al artículo 15.8 de la**

**Sociedades . El cómputo del plazo de reinversión, debe hacerse desde la fecha de notificación de la firmeza de la sentencia fijando el justiprecio. FD Sexto.**

**Sentencia de 1 de Marzo de 2012. Recurso de casación núm. 422/2008.. Impuesto de Sociedades, ejercicios 1997 y 1998 .Calificación de los terrenos que son enajenados por empresas que se dedican a la promoción inmobiliaria : existencias.**

**FD Cuarto “ (...) Nos encontramos nuevamente con el problema de la calificación de los terrenos que son enajenados por empresas que se dedican a la promoción inmobiliaria y que en el presente caso nos viene resuelto ante la apreciación probatoria llevada a cabo por la Sala de instancia, en el sentido de tratarse de existencias.**

En todo caso, esta Sala ha de ratificar el criterio de la sentencia, pues salvo la construcción sobre una de las parcelas (101E) de un edificio para su explotación de fincas urbanas en forma de arriendo, la entidad recurrente ha mostrado de una manera continua su decisión de no llevar a cabo actividades empresariales sobre los demás terrenos, que fue enajenando a lo largo de los ejercicios 1995 y siguientes, debiendo significarse que, como también puso de relieve la resolución del TEAC, en la ventas no se produjeron otros rendimientos que los obtenidos por la diferencia entre el valor de enajenación y el de adquisición.

Por lo expuesto, los terrenos no pueden tener otra consideración que la de "existencias".”

**Sentencia de 14 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 823/2008 .Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1 de julio de 1998 a 30 de junio de 1999. Abono de la cláusula de rescisión del contrato del jugador: es una indemnización y no un beneficio extraordinario por lo que no procede la aplicación del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 43/1995 . FD Quinto**

**Sentencia de 12 de Marzo de 2012., Recurso de Casación núm. 3562/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992. Exención por reinversión. Falta afectación de terreno al no haber sido utilizado. En consecuencia, no puede entenderse cumplido el requisito exigido en los artículos 15.8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en el artículo 147. 1. e) de su Reglamento. FD Tercero**

**Sentencia de 21 de Marzo de 2012., Recurso de Casación núm. 2724/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1990. Exención por reinversión .En este caso no se acreditó que los terrenos enajenados estuviesen afectos a la actividad de la empresa y, en consecuencia, no formaban parte del activo fijo de la empresa, no bastando con la acreditación formal del objeto social, si no se prueba la realidad de**

**la actividad empresarial que justifique que los bienes enajenados formaban parte del activo necesario para la realización de la misma. FD Séptimo.**

**Sentencia de 27 de Marzo de 2012 , Recurso de Casación núm. 4382/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1994, 1995 y 1997. La exención por reinversión no opera sobre la plusvalía puesta de manifiesto al transmitirse una concesión y si solo sobre los elementos integrantes del activo fijo material. FD Octavo**

**Sentencia de 4 de Abril de 2012, Recurso de Casación 409/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1990. Cantidades que la recurrente percibió, por el desplazamiento de canalizaciones o redes de gas. Incremento de patrimonio exento al reinvertirse el importe total de la enajenación en bienes de análoga naturaleza o destino. FD Quinto”(...)Los mecanismos de contabilidad, al exigir la baja por amortización de la tubería desplazada, producen los efectos de un resultado positivo aparente, pero al ser necesaria la sustitución de la red desplazada, la reinversión se produce automáticamente, y, como en dicho mecanismo transmisivo la indemnización inicialmente percibida se limita como máximo a reparar el daño causado, no existe un beneficio que pueda quedar sometido a tributación como renta obtenida."En el mismo sentido Sentencia de 22 de septiembre de 2011, Recurso de Casación núm. 2806/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994. FD Cuarto.**

**Sentencia de 30 de Abril de 2012 , Recurso de Casación núm. 928/2010. Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2003. La reinversión en una sociedad patrimonial inactiva no puede dar derecho al incentivo fiscal regulado en el artículo 36 ter de la Ley 43/1995 , ya desde su texto originario, porque no cumple con la finalidad prevista para el mismo. FD Cuarto**

**Sentencia de 3 de Mayo de 2012 , Recurso de Casación núm. 1692/2008 ,. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995. Aplicabilidad de la totalidad del justiprecio referido a efectos de disfrutar de la Exención por Reinversión, incluida la indemnización fijada por "traslado de actividad". FD Sexto.**

**Sentencia de 3 de Mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 3521/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Reinversión de beneficios extraordinarios:**

**requisitos: mantenimiento de los bienes en que se materializa la reinversión, caso de que sean inmuebles, durante diez años en el patrimonio de la sociedad :artículo 15.8 de la Ley 61/1978 . Aunque se admite la posibilidad de que antes de que transcurra dicho plazo el importe obtenido por la transmisión de los bienes en que se materialice la reinversión, se apliquen a la adquisición de nuevos elementos, éstos han de ser elementos materiales, sin que puedan incluirse entre los mismas la adquisición de participaciones en otra sociedad.**

**FD Segundo** “La cuestión litigiosa queda circunscrita a determinar, en primer lugar, si es procedente o no la aplicación de la exención por reinversión a la operación realizada por la entidad recurrente el 21 de diciembre de 1994 consistente en la compra de 209,9675 Ha de la porción sur de la finca "Dehesa de los Céspedes" al haberse realizado antes de transcurrir el plazo de 10 años -21 de noviembre de 1996-, previsto en el artículo 15.8 de la Ley 43/1995 para mantener la reinversión, una aportación de 100,8826 Ha de dicha finca a la entidad E. DEL GUADIANA S.A. a cambio de una serie de participaciones sociales equivalentes a más del 99% del capital social de esta última; o, en segundo lugar, si es posible acogerse por la aportación de las referidas hectáreas a la segunda reinversión que contempla el segundo párrafo de dicho artículo. Entiende la parte recurrente que los terrenos inicialmente adquiridos no han salido de su patrimonio, ya que ostenta el 99% del capital de la entidad receptora de las 100,8826 hectáreas transmitidas.

El motivo debe desestimarse, pues conforme al artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre ( RCL 1978, 2837 ) , del Impuesto sobre Sociedades (en la redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio ( RCL 1991, 1452 y 2388) del IRPF -DA 5<sup>a</sup>-), los bienes inmuebles en que se haya materializado la inversión han de permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante el plazo de diez años. El hecho de que la sociedad transmitente tenga la casi totalidad del capital social de la adquirente, no es obstáculo a considerar que se ha producido una transmisión al cambiar la titularidad del bien transmitido, lo que supone la salida del patrimonio de la primera para integrarse en el de la segunda; y si bien se admite la posibilidad de que antes de que transcurra dicho plazo el importe obtenido por la transmisión de los bienes en que se materialice la reinversión, se apliquen a la adquisición de nuevos elementos, éstos han de ser elementos materiales, sin que puedan incluirse entre los mismas la adquisición de participaciones en otra sociedad.

Este ha de ser el criterio imperante conforme a la Ley 61/1978, no siendo de aplicación la normativa contenida en la Ley 43/1995, que permite la reinversión del importe en "valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5% sobre el capital social de las mismas"; al no ser dicha normativa aplicable a la operación ahora examinada, ya se le considere como reinversión, o como reinversión de la reinversión, pues con arreglo a

la Disposición Transitoria Cuarta de la referida Ley 43/1995 , "Los incrementos de patrimonio imputados en períodos impositivos regulados por la Ley 61/1968, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, acogidos a la exención por reinversión prevista en el artículo 15 ocho de la misma, se regularán por lo en él establecido, aún cuando la reinversión se produzca con posterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley ".

No se trata, por tanto de una interpretación extensiva de dicha Disposición Transitoria, sino de su interpretación literal, ya que de su tenor no se puede llegar a otra conclusión que la acogida en la sentencia recurrida. La norma aplicable en el momento en que tuvo lugar el incremento patrimonial (1994), era la Ley 61/1968(sic) , y la operación efectuada en 1996, no le quita validez a su aplicación, al ser el originario incremento patrimonial el determinante de cuál sea la legislación a tener en cuenta.”

**Sentencia de 25 de Mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 6848/2009. Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2004. Art. 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, en el que se regula al deducción por reinversión. Nos encontramos que las parcelas permutadas tenían la consideración de existencias, aunque la entidad no las había contabilizado correctamente. Y si merecen tal condición, el elemento patrimonial procedente de tal operación no es susceptible de generar rentas que constituyan la deducción prevista en el citado artículo 42.FD Tercero.**

**Sentencia de 4 de Junio de 2012, Recurso de Casación núm. 1767/2010. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003 . Reinversión .Transmisión de un inmueble mediante su aportación a una sociedad de nueva creación, cuyo activo estaba constituido exclusivamente por dicho inmueble; materializándose la reinversión en la adquisición por la sociedad aportante del 100 por 100 del capital social de la nueva sociedad; y existiendo entre ambas vinculación a efectos fiscales. La situación previa a la operación era que «I.» tenía un edificio sito en la calle Rodríguez Marín 21, Madrid, y la situación posterior es que «I.» detenta el 100 por 100 del capital de «P.», cuyo único activo es precisamente el mencionado edificio, coincidiendo además en ambas sociedades el objeto social, el domicilio social y el administrador único. Pues bien, la mejora o el incremento de la actividad económica, objetivos últimos de la inversión (reinversión) empresarial, no pueden considerarse como resultados objetivamente perseguidos con la operación acaecida en el presente caso, de donde dimana que sólo una interpretación literal del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 opuesta a su espíritu y finalidad permitiría entender aplicable el incentivo fiscal discutido. La referencia a un precedente administrativo contrario carece de trascendencia, pues la legalidad prevalece sobre**

**una posible lesión del principio de igualdad, al no ser vinculante el precedente ilegal. FD Segundo.**

**Sentencia de 19 de Junio de 2012, Recurso de Casación núm. 969/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 1999. La controversia gira en torno a si a los beneficios obtenidos en la operación consistente en la permuta de unos terrenos calificados en la contabilidad de la recurrente como inmovilizado a cambio de unos inmuebles construidos sobre dichos terrenos, le es de aplicación la exención por reinversión de las rentas obtenidas en las transmisiones onerosas prevista en el art. 127 de LIS , y, en su defecto, de la aplicación del régimen de diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios del art. 21 LIS , así como los ajustes por corrección monetaria previstos en el art. 15.11 del mismo texto legal.**

**FD Tercero “ (...)Es claro, que la doctrina expuesta en la anterior sentencia – de 8 de febrero de 2005- es plenamente aplicable al caso que aquí se enjuicia, en el que consta que los terrenos estaban contabilizados como inmovilizado material de la entidad, que con esta naturaleza permanecieron en el patrimonio de la entidad por más de treinta años, que el objeto de la sociedad es el arrendamiento de inmuebles, y que la adquisición (permuta) se realizó con el fin de obtener edificaciones para el arriendo posterior, por lo que deben estimarse los motivos expuestos, y en consecuencia estimar la casación”.**

**Sentencia de 4 de Julio de 2012, Recurso de Casación núm. 5653/2009. Impuesto sobre Sociedades. Calificación de los bienes objeto de transmisión como "existencias" o como "activo inmovilizado material". Artículos 21 y 15.11 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades. Lo determinante es la naturaleza verdadera de los bienes transmitidos a la vista de los hechos, y no como estos aparecen contablemente anotados.FD Cuarto.**

**Sentencia de 4 de Julio de 2012 , Recurso de Casación núm. 5653/2009, Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1995. Incremento de patrimonio: exención por reinversión. Enajenación de activos de la sociedad afectos a la actividad, permanencia y afectación efectiva ; incumplimiento .**

**FD Tercero” (...)** Expuesto todo lo anterior, debemos comenzar señalando que la sentencia de instancia pone de relieve que no se ha acreditado que los terrenos permutados estuviesen afectos a actividad alguna de la empresa desde el 31 de diciembre de 1992, fecha desde la que estaban contabilizados los terrenos hasta el 21 de noviembre de 1996, en que se otorga la escritura pública de permuta, haciéndose especial hincapié en que la parte recurrente ha incumplido con el principio de la carga de prueba al que debía hacer frente según lo dispuesto en el artículo 114 de la Ley General Tributaria de 1963 .

Siendo necesaria dicha afectación, tanto con respecto al artículo 147.1 como del 147.2 del Reglamento del Impuesto , según antes hemos señalado, las alegaciones de la parte sobre la prueba deben ser también rechazadas a la vista de las actuaciones inspectoras practicadas a la sociedad, por el Impuesto sobre Sociedades (en especial los folios 170 y 171 del informe ampliatorio y 18 y 19 del Acuerdo de liquidación), circunstancia esta que diferencia la regularización llevada a cabo con la entidad recurrente de las enjuiciadas por el TEAR de Madrid en sus resoluciones de 29 de marzo y 14 de junio de 2004, acompañadas por la parte tanto a su demanda como a este recurso, en las que el órgano administrativo no había apreciado motivos que justificaran la regularización, más aún cuando en ambos casos la entidad inspeccionada ya incluía originariamente el arrendamiento dentro de su objeto social. Por lo tanto la aportación de dichas resoluciones no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos administrativos ( artículo 8 de la L.G.T. de 1963 , aplicable temporalmente), como dice la sentencia recurrida.

Recuérdese que la sentencia de esta Sala y Sección de 2 julio 2008, dictada en el recurso de casación núm. 6925/03 ,FJ3, precisaba al respecto:

" En cualquiera de los casos indicados, es evidente que para gozar de la exención se exige que exista una auténtica actividad empresarial, así como que los elementos materiales del activo fijo, de cuya transmisión se trata, estén efectos a la explotación económica de la sociedad".

Con lo indicado bastaría para la desestimación de dichos motivos, siendo así que la "afectación" exigida no es meramente formal, sino que requiere la utilización real del bien en la actividad empresarial del sujeto pasivo, en los términos definidos en el art. 12 del RIS. A este respecto el mencionado artículo dispone que:

"1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una explotación económica:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la respectiva explotación o actividad.
- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la explotación o actividad.
- c) Cualesquiera otros de contenido patrimonial que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

2. Asimismo se entenderán elementos afectos a una explotación económica los bienes cuyo uso o disfrute se ceda de modo habitual, siempre que su gestión requiera una organización empresarial propia o a través de terceros.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que parcialmente sirvan al objeto de la explotación económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte que realmente se utilice en la actividad de que se trate".

Por otra parte, aunque la sentencia no se refiera a esta cuestión, -y si el recurso- no pueden catalogarse los inmuebles permutados como activo material, pues no es su contabilización, sino su destino lo determinante, tal como hemos declarado en nuestra sentencia de 10 de octubre 2011, recurso de casación númº 1254/2009 , FJ3.

"Se constata, pues, que nuestra decisión, donde se tuvo muy en cuenta el objeto social de la entidad recurrente, no sólo vino determinada por el período de permanencia de los terrenos en el patrimonio de la entidad, como da a entender «Bisbel». En otras palabras, el hecho de que un inmueble haya formado parte del patrimonio de una empresa durante un largo período de tiempo no basta para considerarlo en todo caso como inmovilizado, ha de atenderse también a su destino, como dice el apartado II, número 9, de la Introducción de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, transcrito por «Bisbel» en este primer motivo de casación: «Independientemente de que en la empresa inmobiliaria las existencias están constituidas por elementos cuya permanencia en la empresa puede ser superior a un año, la clasificación entre Inmovilizado y Existencias (Activo Fijo o Circulante) para determinados elementos de la empresa vendrá determinada por la función que cumplan en relación con su participación en el proceso productivo. Por lo que un elemento inmobiliario pertenecerá al grupo de Existencias si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa, y un elemento pertenecerá al grupo de Inmovilizado si se encuentra vinculado a la empresa de una manera permanente.

La sociedad recurrente omite mencionar la norma de valoración 3ª, letra c), incluida en las mismas normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, conforme a la cual los «terrenos, solares y edificaciones, contabilizados en el inmovilizado, siempre que no hayan sido objeto de explotación, que la empresa decida destinar a la venta, se incorporarán a existencias a través de la cuenta 609, al precio de adquisición o coste de producción deducidas, en su caso, las amortizaciones y realizando el traspaso de las posibles provisiones por depreciación».

Luego, ni siquiera la contabilización inicial como inmovilizado de un terreno, solar o edificación veda considerarlos existencias cuando se destinen a la venta, sólo lo impide que hayan sido objeto de explotación. Y ha de entenderse de explotación duradera, pues así se desprende del artículo 184 del Texto Refundido de la Ley de sociedades anónimas de 1989, «Adscripción de los elementos patrimoniales en el activo», cuyo apartado 1 decía que la adscripción de los elementos del patrimonio al activo inmovilizado o al circulante debía determinarse en función de la afectación de dichos elementos, y su apartado 2 que el activo inmovilizado comprendía los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad. Al mismo desenlace conducía el Plan General de Contabilidad de 1990, cuando en su tercera parte, «Definiciones y relaciones contables», detallaba el contenido del Grupo 2. Inmovilizado: «Comprende los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa»".

En cuanto a lo alegado por la recurrente, relativo al acta de comprobado y conforme respecto al IVA de 1996, debe recordarse que el motivo de la denegación del beneficio fiscal es por incumplimiento del requisito general de que en los terrenos en el momento de la transmisión se desarrollaba algún tipo de actividad, algo totalmente independiente de la regularización derivada de los terrenos mediante permuta. Y tal conclusión no resulta desvirtuada por las alegaciones de la parte, referida a que las actividades previas son actividades económicas, tal como ha declarado expresamente el Tribunal de Justicia respecto del IVA, pues los conceptos de IVA y Sociedades no son intercambiables automáticamente y más aún cuando el reconocimiento que de las actividades

económicas se haga en aquel no puede llevar a admitir una actividad empresarial y la afectación de un activo a esa actividad.”

**Sentencia de 8 de Octubre de 2012, Recurso de Casación núm. 4258/2009. Impuesto sobre Sociedades , ejercicios 1992 a 1997. Improcedencia de la exención por reinversión: la entidad contabilizó los inmuebles enajenados como existencias dentro de su activo circulante y calificó como beneficios ordinarios de la actividad por ventas los ingresos obtenidos en su transmisión. Valoración prueba.**

**FD Tercero”.** Aun más, «B.» tampoco repara en que, habiendo concluido la Audiencia Nacional que contabilizó los inmuebles enajenados como existencias dentro de su activo circulante y que calificó como beneficios ordinarios de la actividad por ventas los ingresos obtenidos en su transmisión, conforme a los criterios contables relativos al tratamiento de las existencias, « sin que en ningún momento haya probado que ello se debió a un error de contabilización ni que los bienes formaran parte del inmovilizado materia l» (FJ 8º), la revisión de ese precio probatorio únicamente puede acceder a la casación si, por el cauce de la letra d) del indicado precepto, se denuncia, como no ha ocurrido en el presente caso, la infracción de los preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o que la llevada a cabo resulta contraria a la razón e ilógica, conduciendo a resultados inverosímiles y evidenciando un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional, vulnerador del artículo 9, apartado 3, de la Constitución [véanse, por todas, las sentencias de 17 de noviembre de 2008 (casación 5707/07 , FJ 2º); 24 de noviembre de 2008 (casación 3394/05 , FJ 1º); 16 de febrero de 2009 (casación 6092/05 , FJ 4º), 21 de marzo de 2011 (casación 557/07 , FJ 2º), 6 de junio de 2011) (casación 139/08 , FJ 1º), 4 de julio de 2011 (casación 2697/07, FJ 3 º) y 4 de junio de 2012 (casación 278/10 , FJ 3º)].

Por cuanto antecede debemos desestimar este tercer motivo de casación y con él íntegramente el recurso.”

**Sentencia de 30 de Octubre de 2012, Recurso de Casación núm. 3489/2009 Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1994. Exención por Reinversión. Entidad que no tiene como objeto social "exclusivo" el arrendamiento de inmuebles. No puesto en duda que entre los objetos sociales de la entidad recurrente estaba el de arrendamiento de inmuebles, resulta notorio que un parque de 422 locales con un precio de mercado de más de cuatro mil millones de pesetas implica la exigencia de un desempeño profesional en su explotación, requirente, a su vez, de una disponibilidad importante de medios económicos y personales que delatan su carácter de afectos y necesarios , lo que nos obliga a estimar el motivo, en el sentido de afirmar que la exención por reinversión no puede limitarse a la parte de los incrementos de patrimonio correspondientes al**

**valor del suelo, sino que ha de extenderse a los derivados del precio de las edificaciones e instalaciones.**

**FD Tercero.-** En el motivo segundo, formulado al amparo de la letra c) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional, en relación con la no aplicación de la exención por reinversión de inmuebles a la parte edificada e instalaciones (no a la correspondiente al valor del suelo que si fue admitida) de los enajenados por INMOBILIARIA C. S.A (I.), -entidad del Grupo Consolidado-, aduce la recurrente quebrantamiento de las normas reguladoras de la sentencia, por incongruencia extra petitum, ya que el Tribunal de instancia ha recogido como motivo para rechazar el beneficio, el incumplimiento del requisito de que dicha entidad tenga como objeto social "exclusivo" el arrendamiento de inmuebles, siendo así, que tanto en vía administrativa como económico administrativa, el rechazo de la exención se fundó en que los bienes estaban cedidos a terceros, lo que incumplía el requisito del apartado D) del art. 147 del RIS, a los efectos de la consideración de esos bienes como elementos materiales del activo fijo. (...)

Con estos antecedentes jurídicos y de hecho, la Sala de instancia concluye que

<<(…), la exención aplicada por la sociedad no resultaba procedente, no sólo por estar cedidos los inmuebles a terceros, sino porque no se ha acreditado por la sociedad interesada, a la que incumbe probar tal extremo, que los locales estuviesen afectos y fuesen necesarios para el ejercicio de la actividad social. Sin duda, el hecho de haber estado arrendados a terceros, además de constituir incumplimiento del requisito del art. 147.1.d) RIS, que sólo excepcionalmente admite basar la exención respecto de bienes arrendados cuando el arrendamiento constituya el objeto social exclusivo, lo que no concurre en el supuesto que se enjuicia pues la propia recurrente admite en su escrito de demanda que el arrendamiento de inmuebles "consta en el objeto social de INCOSA" pero no es su objeto social exclusivo, lo que viene a avalar la inexistencia de la afectación establecida como requisito en el art. 147.1.c) del RIS, no cumpliéndose, pues, los presupuestos de la exención del) art. 15.8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978, de aplicación al caso>>.

[...] En el segundo motivo, se denuncia por la parte recurrente la infracción por la sentencia, -al resolver en los términos que quedan transcritos- de las normas que rigen la adecuada motivación de las sentencias y su congruencia con las pretensiones de las partes y se citan al efecto el artículo 24 de la Constitución) y los artículos 33.1 y 67 de la LJC y el 218 de la LEC.

Para fundar el motivo, la entidad recurrente establece la afirmación de que "es un hecho no controvertido y acreditado en el expediente administrativo que el arrendamiento de inmuebles consta en el objeto social de I., por lo que los inmuebles transmitidos se hallaban afectos a su actividad empresarial" y considera que es esta última calidad la que, negada por la sentencia, excede del debate procesal planteado y por eso la hace incongruente e inmotivada.

El motivo debe desestimarse.

En primer lugar, desde el punto de vista de la motivación, no cabe negar su existencia, vista la parte de la misma que hemos transcrito y cualquiera que sea nuestra opinión sobre la corrección jurídica de la misma y, en segundo lugar, en cuanto a la

congruencia, una lectura detenida del artículo que hemos transcrito del fundamento sexto de la sentencia impugnada expresa el sentido de que la verdadera condición sustancial que la misma echa en falta para denegar la exención es la "exclusividad" del objeto social, pues es a este dato al que vincula la idea de afectación al mismo de los inmuebles arrendados, de modo que será el pronunciamiento sobre aquella primera condición jurídica la que, en su caso, nos dejará resuelta la duda sobre la afectación, tratada en la sentencia con un criterio claramente objetivo y complementario.

[...] En el tercer motivo se penetra en la sustancia de la cuestión debatida y en él se denuncia la infracción del artículo 108 de la Ley 58/2003, el 15.8 de la 61/1978 y lo establecido en el artículo 147.1 del Reglamento aprobado mediante el Real Decreto 2631/1982 . .

Como hemos indicado, la sentencia recurrida centra en la exclusividad del objeto social la posibilidad de que los inmuebles dados en arrendamiento puedan considerarse que están afectos y son necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial de la sociedad y en apoyo de su tesis cita jurisprudencia de esta Sala Tercera, concretamente la contenida en una sentencia de 2 de febrero de 2008, en la que con apoyo en las de 12 de mayo y 5 de julio de 2005 y 15 de febrero de 2007, se estableció que procedía la exención por reinversión si el bien enajenado y los reinvertidos se integraban en el activo material fijo de la empresa y se trataba de sociedades cuyo objeto social exclusivo fuese el arrendamiento de fincas urbanas.

Esta doctrina, que funda el fallo sobre este punto de la sentencia recurrida, ha sido matizada y ampliada en una sentencia de 14 de diciembre de 2009 , que la ha interpretado en el sentido de afirmar

<<(…), que al referirse al ejercicio de la actividad de arrendamiento por el sujeto pasivo no atiende a que ese sea su exclusivo giro empresarial, sino que pone el acento en la circunstancia de que se dedique profesionalmente a tales tareas, disponiendo de medios económicos y personales para su realización. En esta tesitura, poco importa que junto a dicha ocupación otras emparentadas con la misma (obras nuevas urbanas y gestión y promoción inmobiliarias) constituyan también su objeto social, pues el dato decisivo reside en que una sociedad que obtiene incrementos patrimoniales por la enajenación de bienes de su activo fijo, necesarios para la realización de sus actividades, reinvierta el importe total de la enajenación en bienes de análoga naturaleza y destino, lo que obliga a dejar sin virtualidad la exigencia contenida en el repetido artículo 147.1.D) del Reglamento para las compañías que se dedican con habitualidad (esto es, las que tienen por objeto social) al arrendamiento de bienes inmuebles urbanos, pues de aplicarse se vaciaría de contenido respecto de ellas el artículo 15.8 de la Ley, dejándolas al margen del beneficio fiscal>>.

No puesto en duda que entre los objetos sociales de la entidad recurrente estaba el de arrendamiento de inmuebles, resulta notorio que un parque de 422 locales con un precio de mercado de más de cuatro mil millones de pesetas implica la exigencia de un desempeño profesional en su explotación, requirente, a su vez, de una disponibilidad importante de medios económicos y personales que delatan su carácter de afectos y necesarios para actividad empresarial de I. lo que nos obliga a estimar el motivo, en el sentido de afirmar que la exención por reinversión no puede limitarse a la parte de los

incrementos de patrimonio correspondientes al valor del suelo, sino que ha de extenderse a los derivados del precio de las edificaciones e instalaciones.

La estimación de este motivo determina la inocuidad de que nos detengamos en el examen del cuarto".>>. **En el mismo sentido la Sentencia de 29 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 3596/2009, FD Tercero y la Sentencia de 30 de Octubre de 2012 Recurso de Casación núm. 3489/2009, FD Tercero.**

**Sentencia de 27 de Noviembre de 2012 , Recurso de Casación núm 1137/2010 .Impuesto sobre Sociedades, correspondientes a los ejercicios 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999. Es requisito fundamental para la obtención de esta no integración de la base del impuesto, que el bien transmitido tenga la consideración de inmovilizado, no siendo aplicable, por tanto, al circulante, o existencias. El hecho de que un inmueble haya formado parte del patrimonio de una empresa durante un largo período de tiempo no basta para considerarlo en todo caso como inmovilizado. Ni siquiera la contabilización inicial como inmovilizado de un terreno, solar o edificación veda considerarlos existencias cuando se destinen a la venta, pues sólo lo impide que hayan sido objeto de explotación. Y ha de entenderse de explotación duradera, pues así se desprende, tanto del artículo 184 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989 , «Adscripción de los elementos patrimoniales en el activo», en cuyo apartado 1, se decía que la adscripción de los elementos del patrimonio al activo inmovilizado o al circulante debía determinarse en función de la afectación de dichos elementos, y su apartado 2, que el activo inmovilizado comprendía los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad. Al mismo desenlace llevaba el Plan General de Contabilidad de 1990, cuando en su tercera parte, «Definiciones y relaciones contables», detallaba el contenido del Grupo 2. Inmovilizado: «Comprende los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa». En esta situación, la determinación de los presupuestos fácticos relativos a la finalidad, afectación y duración deben acreditarse por el sujeto pasivo y valorarse por la Sala de instancia en orden a lograr la definitiva calificación del bien como inmovilizado o como existencia. Y en este sentido, las conclusiones obtenidas en la sentencia parecen lógicas a esta Sala, pues atienden a que los terrenos no han estado arrendados en ningún momento, al historial contable de los bienes, a no haber sido explotadas las parcelas, a la intención de venderlas derivada de las gestiones llevadas a cabo ante el Ayuntamiento para la transformación de los terrenos en parcelas susceptibles de construcción sobre ellas. El carácter de inmovilizado del bien se impone en el art. 21 de la Ley 43/1995 , también para la corrección monetaria. Necesidad de la**

afectación del bien a la actividad económica de la empresa, .FDS Segundo a Cuarto.

Sentencia de 3 de Diciembre de 2012, Recurso de Casación núm. 441/2011, Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 2001. Transmisión de terrenos no afectos por sociedad inactiva. Improcedencia de la Reinversión. A la luz de esta doctrina, reconociendo la compañía recurrente que los terrenos transmitidos por «T. I.» no estaban afectos a ninguna actividad empresarial (página 10 del escrito de interposición) y que no concurrían los requisitos legalmente exigidos para calificar la actividad de compraventa de terrenos efectuada por dicha sociedad como actividad empresarial (página 11), el único motivo de casación articulado en el presente recurso no puede prosperar, siendo innecesario examinar las demás razones que esgrime para sustentarlo, porque el beneficio fiscal del diferimiento por reinversión no era aplicable a las rentas obtenidas por la transmisión de los terrenos en el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2001. FD Segundo .

Sentencia de 5 de Diciembre de 2012 , Recurso de Casación 270/2010. Impuesto sobre Sociedades , ejercicios 1997, 1998, 1999 y 2000. Reinversión: regularización . .Como en el caso que decidimos la recurrente transmitió bienes inicialmente idóneos para el goce del beneficio, es patente que la corrección ha de llevarse a cabo en el ejercicio en que se incumplieron las condiciones, que es lo que se ha hecho. Fusión de la entidad que se aplica el beneficio. La hipotética transmisión del beneficio de reinversión desde la entidad absorbida a la absorbente, exigía que ésta, en reciprocidad asumiera las obligaciones que del beneficio se derivaban para la absorbida. Esta circunstancia se debió, en su caso, plasmar en la escritura de fusión, lo que no se ha hecho. Incumplimiento del artículo 21.1 de la Ley 43/1995 .FDS Quinto a Séptimo.

## **2.Regímenes de diferimiento del Impuesto**

Sentencia de 18 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 5488/2006,. Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada , ejercicio 1997. Transmisión de valores que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento: apartado 1 del artículo 21 de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades . La participación transmitida ha de representar un porcentaje del 5 por ciento del

**capital social de la entidad participada, con independencia del grado de participación que se tenga tanto con anterioridad como con posterioridad a la transmisión .**

**FD Quinto** “.- Aun cuando sea reiterativo de lo indicado en el Fundamento de Derecho anterior, y a los solos efectos de dar respuesta al cuarto motivo, parece oportuno volver a repetir que el apartado 1 del artículo 21 de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades dispone: " No se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores".

En idénticos términos se pronuncia el artículo 31 del Reglamento de la Ley, aprobado por Real Decreto 537/1997, de 14 de abril .

La Inspección resolvió no ser aplicable el beneficio de la no integración en la base imponible, previsto en los preceptos indicados, al entender que el requisito del 5% de la participación ha de referirse a los valores objeto de enajenación, lo que no se alcanzó en este caso, ni por las sociedades individualmente consideradas (BBVA, Inversiones Mobiliarias, S.A. y Occival, S.A.) ni por el Grupo. Frente a ello, BBVA consideró que siempre que la entidad transmitente posea, antes y después de la transmisión de los valores, una participación igual o superior al 5%, es indiferente que la cuantía de lo transmitido sea inferior a dicho mínimo, en la medida en que el requisito legal persigue favorecer las participaciones empresariales de gestión en otras sociedades y no los movimientos especulativos.

En este caso, la sentencia impugnada también confirma el criterio de la Administración, transcribiendo el criterio recogido en el Fundamento de Derecho Séptimo de la sentencia de la propia Sala de instancia, de 23 de febrero de 2006 , antes referida.

En el escrito de interposición del recurso se insiste en los argumentos utilizados ya ante la Sala de instancia, alegándose infracción de los artículos 21 de la Ley del Impuesto de Sociedades y 23 de la Ley General Tributaria de 1963 .

Se pretende llegar a la conclusión de que existe la posibilidad de acogimiento al régimen de reinversión de beneficios extraordinarios regulado el artículo 21 de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades , en relación con las rentas positivas obtenidas por las entidades del Grupo consecuencia de la venta de valores procedentes de una

participación en la entidad no inferior al 5 por 100 de su capital social, cuando el monto concreto de los valores transmitidos, por sí solos, no representen el 5 por 100 del capital social de la entidad participada.

La Sala anticipa que no procede estimar el motivo por las razones que se exponen a continuación:

En primer lugar, desde un punto de vista gramatical, y pese a la insistencia de la entidad recurrente en lo contrario, es claro que la expresión "valores" que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital", va referida a la participación transmitida, por lo que hay que confirmar el criterio de la sentencia impugnada, la cual señala que: " Según se desprende de la literalidad del precepto, uno de los requisitos que se exigen es el de que la participación transmitida represente un porcentaje del "5% del capital social" de la entidad participada. Dicho requisito se predica con independencia del grado de participación que se tenga tanto con anterioridad como con posterioridad a la transmisión, pues se pone en relación con el momento de la transmisión. En este sentido, se ha de confirmar la resolución cuando declara que, "ciertamente, puede ser discutible el límite cuantitativo exigido por la Ley, que podría ser superior o inferior, o incluso variar en función de las magnitudes de la sociedad cuyas alícuotas de capital representan los valores transmitidos; mas lo que no cabe duda es que el requisito se exige a la transmisión, como bien dice el precepto, que si hubiera querido decir otra cosa la hubiera dicho (como, por ej., en el ya citado artículo 28.5 LIS )".

Así pues, por esta sola razón no sería posible llegar a la conclusión de la entidad recurrente.

Pero es que además, y en segundo lugar, desde un punto de vista sistemático, la Ley 43/1995, se refiere en diversos preceptos a los valores que otorgan una participación no inferior al 5 por 100, pero así como en unos casos lo hace en relación a la participación mantenida antes de la realización de un determinado hecho (deducción por doble imposición interna), otras es con relación a la participación en un determinado hecho (reinversión de beneficios extraordinarios).

Así ocurre que el artículo 28 de la Ley regulador de la deducción para evitar la doble imposición en dividendos y plusvalías de fuente interna, se refiere en su apartado 5 a las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de fondos propios de entidades residentes en territorio español que tributen al tipo general o al de 40%, reconociendo el derecho a la deducción siempre que " el porcentaje de participación, directo o indirecto, con anterioridad a la transmisión sea igual o superior al 5%".

En cambio, el artículo 21 se refiere al régimen de diferimiento al que nos hemos referido.

La entidad recurrente argumenta que la incompatibilidad que el artículo 28.5 establece entre el régimen de deducción regulada y el de diferimiento del artículo 21 es demostrativa de que los mismos tienen que estar refiriéndose a idénticos valores a efectos de cuantificar su participación, esto es, al porcentaje de participación en el momento de la transmisión y no al monto de la participación transmitida.

Sin embargo, no se comparte el argumento porque la razón de la incompatibilidad es que el artículo 28 regula una deducción que equivale a una exención de la plusvalía obtenida correspondiente al incremento neto de los beneficios no repartidos generados por la entidad participada, por lo que tratándose de una renta con beneficio fiscal de exención no puede aplicarse el régimen de diferimiento aun cuando se cumpliera el requisito exigido por el artículo 21 .

En fin, en cuanto a la finalidad de la norma, tiene razón el acuerdo de liquidación cuando a partir de entender que es facilitar a los sujetos pasivos las operaciones de recomposición del activo y que por esta razón condiciona el diferimiento del gravamen de las plusvalías obtenidas a la reinversión en " cualesquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, entre los que se encuentran los valores que otorguen una participación igual o superior al 5 por 100" , afirma: "Puede observarse que el conjunto de los elementos patrimoniales cuya transmisión da lugar a rentas amparadas en el diferimiento por reinversión y el conjunto de elementos patrimoniales en los que se puede reinvertir está compuesto de los mismos elementos. Pues bien, es evidente que en éste último conjunto no pueden entenderse comprendidos otros valores que aquellos que otorguen una participación del 5 por 100, porque ningún otro tipo de valores podría cumplir la idea de identidad de los conjuntos de elementos patrimoniales transmisibles y reinvertibles."**En el mismo sentido, la Sentencia de 2 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 2152/2006, Impuesto sobre Sociedades (Régimen de declaración Consolidada), ejercicio 1996, FD Cuarto , la Sentencia de 3 de Julio de 2012, Recurso de Casación núm. 5174/2011, FD Cuarto y la Sentencia de 22 de Noviembre de 2012, Recurso de Casación núm. 456/2010 , FD Primero. Igualmente la Sentencia de 5 de Diciembre de 2012 , Recurso de Casación núm. 270/2010, FD Cuarto.**

**Sentencia de 28 de Junio de 2012. Recurso de Casación núm. 2584/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002. Improcedencia del diferimiento de las plusvalías por transmisión de los inmuebles adjudicados en pago de deudas a entidades financieras así como de la deducción del importe de la depreciación monetaria dado que no se trata de elementos patrimoniales afectos a la actividad empresarial**

**FD Quinto** "Sobre el tema de fondo del recurso, que alude a la imposibilidad del diferimiento de las plusvalías por transmisión de los inmuebles adjudicados en pago de deudas a entidades financieras así como de la deducción del importe de la depreciación monetaria, exigiéndose la afectación de los bienes transmitidos a la actividad

empresarial, no considerándose como inmovilizado material afecto al ejercicio de la actividad los inmuebles adjudicados en pago de deudas a entidades financieras, se ha pronunciado esta Sala en sentencia de 26 de enero de 2012 , Recurso de Casación núm. 5427/2008 , que además de recoger el criterio reiterado del Tribunal, confirma una sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional - Sección Séptima- de fecha 26 de mayo de 2008 , que basó su fallo desestimatorio en la misma argumentación jurídica que la empleada por la sentencia hoy recurrida, a partir de la pagina 6 del Fundamento de Derecho Cuarto "Sobre estas mismas cuestiones".

Procede, por evidentes razones de unidad y seguridad jurídica, reproducir lo allí declarado:

"TERCERO.- Refiriéndonos al primer motivo, debemos señalar que esta Sala se ha pronunciado reiteradamente en contra de la aplicabilidad del diferimiento por reinversión previsto en el artículo 21.1 de la Ley 43/1995 1996, a las transmisiones de inmuebles adjudicados a las entidades de crédito en pago de sus deudas [ Sentencias de 24 de noviembre de 2010 ( rec. cas. 654/07 ), 20 de enero de 2011 (rec.cas. 4406/07), 28 de febrero de 2011 (rec. cas 4687/07), 2 de marzo de 2011 (rec. cas 2152/06 ), 14 de marzo de 2011 (recursos de casación 6787/09, y 1766/08), 31 de marzo de 2011 (rec. cas 1637/08), 14 de diciembre de 2011 (rec. cas 558/2010 y 15 de diciembre de 2011 (recursos de de casación 804/09 y 668/09).

Basta con señalar que en la Sentencia de 15 de diciembre de 2011 (casación 804/09 ) se ha dicho (Fundamento de Derecho Séptimo):

"En lo que respecta al cuarto motivo, referido a si a los bienes adjudicados en pago de deudas a las entidades financieras les resulta de aplicación el diferimiento por reinversión del art. 21 Ley 43/1995 (RCL 1995 , 3496 y RCL 1996, 2164) y el decorrección monetaria del artículo 15 de la misma Ley , se trata de una cuestión sobre la que se ha venido pronunciando reiteradamente esta Sala.

Por cuanto invoca las anteriormente dictadas, señalamos que en la Sentencia de 14 de abril de 2011 (recurso de casación 5848/2008 ) se ha dicho (Fundamento de Derecho Tercero):

"Descritos someramente los términos en los que se suscita el debate, procede dar respuesta al motivo formulado por la parte recurrente. La cuestión planteada por Banca March, S.A. consiste en determinar si resulta o no de aplicación a las transmisiones de bienes adjudicados a las entidades de crédito en pago de deudas, la corrección monetaria y el diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios previstos en los arts. 15.11 y 21 de la LIS .

En primer lugar, debe ponerse de relieve que el art. 15.11 de la LIS ha sido objeto de una nueva redacción dada por la Disposición Final Segunda, apartado segundo, de la

Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, aplicable al ejercicio 2000, en la que se limita el alcance de la regla a los elementos del inmovilizado material, manteniendo invariados los parámetros para el cálculo, quedando redactado el precepto en cuestión de la siguiente manera:

«A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas:

a. Se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los bienes inmuebles transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado .

b. La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en la letra anterior se minorará en el valor contable del elemento patrimonial transmitido.

c. La cantidad resultante de dicha operación se multiplicará por un coeficiente determinado por:

a. En el numerador: los fondos propios.

b. En el denominador: el pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.

Las magnitudes determinantes del coeficiente serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha de la transmisión, si este último plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo.

Lo previsto en esta letra no se aplicará cuando el coeficiente sea superior a 0,4».

Por su parte, el art. 21.1 de la LIS preceptuaba que:

«No se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores. La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice».

Pues bien, partiendo de lo expuesto en los preceptos arriba transcritos, hemos de señalar que la actual jurisprudencia de esta Sala sobre la materia viene manteniendo una postura contraria a la sostenida por la recurrente. Así, la Sentencia de 29 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 654/2007 ), señala, en sus FFDD Segundo y Tercero, lo siguiente:

«[...] "1ª) Es cierto que la exposición de motivos de la Ley 43/1995 no es concluyente respecto de la cuestión aquí debatida, pero sí que resulta muy significativa al decir que «debe igualmente ponerse de relieve la sustitución del vigente sistema de exención por reinversión de las ganancias obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado material afectos a actividades empresariales por un sistema de diferimiento del gravamen de dichas ganancias durante un período de siete años o bien durante el período de amortización de los bienes en que se materialice la reinversión, a elección del sujeto pasivo". Los términos subrayados son elocuentes.

El artículo 127 de la Ley 43/1995 mantuvo la exención por reinversión para las empresas de reducida dimensión, limitándola expresamente a los elementos del inmovilizado material vinculados a las explotaciones económicas, condicionándola en su apartado 1, in fine, a que "se reinvierta el importe total de la transmisión en otros elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas, dentro del plazo a que se refiere el artículo 21.1". Sólo cabe explicar esta remisión, renunciando a regular dicho plazo en el mismo precepto, si el artículo 21.1 de la Ley 43/1995 se refiere también a elementos patrimoniales asociados a la actividad económica.

Por lo demás, dicho artículo 21.1, en la redacción aquí discutida, fue derogado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre , de Medidas Fiscales , Administrativas y del Orden Social (BOE del 31 de diciembre), con efectos para los períodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2002. Se estableció entonces una deducción en la cuota íntegra por reinversión de beneficios extraordinarios, con el siguiente contenido, en lo que ahora importa:

"1. Deducción en la cuota íntegra. Se deducirá de la cuota íntegra el 17 por 100 del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales detallados en el apartado siguiente [...].

2. Elementos patrimoniales transmitidos. Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial, que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión.

[...]

3. Elementos patrimoniales objeto de la reinversión. Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial afectos a actividades económicas.

[...]"

De esta redacción se obtiene que no era necesario esperar hasta el 1 de enero de 2007, como asevera la entidad recurrente, para ver indicios claros de que el incentivo fiscal, con independencia de la forma en que se articule, estaba pensado para la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a la actividad empresarial.

2ª) Por su parte, el artículo 15.11 de la Ley 43/1995 , en [la redacción aquí concernida], a la hora de calcular el cómputo de la depreciación monetaria de los bienes da por supuesta [véase su letra a)] la existencia en todo caso de amortizaciones acumuladas de los elementos patrimoniales transmitidos. Resulta así que no podía aplicarse a la transmisión de bienes inmuebles adjudicados a las entidades de crédito por la sencilla razón de que esos bienes no eran amortizables. En efecto, la adquisición por la entidad de crédito de los bienes adjudicados no permitía amortizarlos; por el contrario, obligaba a dotar una provisión en función del tiempo transcurrido desde su adquisición, en caso de no ser transmitidos, en los términos dispuestos por el apartado 3 de la norma vigésimo novena de la Circular 4/1991 .

De otro lado, el mencionado precepto exigía considerar para calcular la depreciación monetaria la forma en que se financiaba la entidad, con endeudamiento o con recursos propios, pues no otra cosa supone el coeficiente que regula en la letra c). Esta previsión resultaría fuera de lugar si no se estuviera pensando en elementos patrimoniales afectos a la actividad económica.

Finalmente, si el artículo 15.11 de la Ley 43/1995 no hubiera sido configurado por el legislador como un beneficio fiscal, tesis que sostiene la sociedad recurrente, no se explicaría que, con efectos para los períodos impositivos iniciados el 1 de enero de 1999, se restringiera su aplicación a los bienes inmuebles, porque no hay duda de que el resto de los elementos del inmovilizado también sufren esa depreciación monetaria.

3ª) En definitiva, la interpretación lógica, la sistemática y la histórica de los artículos 15.11 y 21.1 de la Ley 43/1995 conducen a la conclusión de que, como obtiene la Sala de instancia, dichos preceptos no son aplicables a los inmuebles adjudicados a las entidades de crédito en regularización de créditos ». En el mismo sentido, y además de citadas , las Sentencias de 20 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 4406/2007), FD Cuarto ; de 28 de febrero de 2011 (rec. cas. núm. 4687/2007), FD Tercero ; de 14 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 1766/2008) FD Tercero ; y 7 de abril de 2011 (rec. cas. núms.

5999/2008 y 2281/2008 ), FD Tercero, respectivamente “ .En el mismo sentido Sentencias de 18 de Marzo de 2011 , Recurso de Casación núm. 5488/2006, FD Cuarto , 30 de Mayo de 2011 , Recurso de Casación núm. 5277/2008 , FDS Segundo y Tercero , de 4 de Julio de 2011, Recurso de Casación núm. 683/2009, FD Tercero , de 10 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 3250/2009 , FD Sexto , de 1 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 3197/2007 , FD Cuarto, de 28 de Marzo de 2012, Recurso de Casación núm. 5949/2008 , FD Tercero , de 21 de Julio de 2012, Recurso de Casación núm. 2953/2008 FD Cuarto, y de 3 de Julio de 2012, Recurso de Casación núm. 5174/2011, FD Tercero. Asimismo , la Sentencia de 14 de Diciembre de 2012, Recurso de Casación núm. 78/2020 , FD Tercero a Sexto.

**Sentencia de 9 de Octubre de 2012, Recurso de Casación núm. 5003/2011. Impuesto sobre Sociedades , Régimen de Declaración Consolidada, ejercicios 1999, 2000 y 2001. Diferimiento improcedente de al no apreciarse relación entre el ingreso percibido y los gastos por intereses del contrato de préstamo celebrado. Diferimiento: no era de aplicación automática. La Junta de accionistas deberá decidir en el momento de aprobar las cuentas anuales, si se acoge al referido beneficio . Legalidad del artículo 38 RIS de 1997.**

**FD Sexto**”En el motivo quinto se aduce infracción de los artículos 1156 , 1203 , 1204 y 1255 del Código Civil , al declarar la sentencia correcta la regularización practicada por la Inspección que niega, desconociendo el principio de correlación de ingresos y gastos, que sea procedente el diferimiento de unos ingresos por 2.837.678,29 euros, derivados de la celebración por la recurrente de un contrato de novación del tipo de interés pactado en un préstamo concertado con la entidad A. I.L B.V. (Addendum I del contrato). (...)

El motivo debe desestimarse por los mismos fundamentos expresados por la sentencia recurrida que esta Sala acepta en lo sustancial. A parte de las dificultades que entraña acoger la tesis de la recurrente de que la operación realizada, descrita en la sentencia recurrida, sea una simple novación modificativa, cuando se varía un elemento de un préstamo oneroso, el interés, que tiene como uno de sus elementos primordiales el pago del mismo, llegando esa modificación al extremo de dividir el préstamo en dos tramos, y modificar el tipo de interés de uno de ellos -el más importante (66,7116 del capital prestado)-, de variable (euribor más 0,35 pb) en fijo (6,115%), novación que parece más bien extintiva, nada se dice de los otros elementos que derivan de la operación, especialmente de la cláusula denominada "Compensación" de la que resulta el abono a la prestataria por la prestamista la cantidad de 5.989.973, 24 euros, sin que se imputen a resultados del ejercicio 2001, 2.837.678, 29 euros, elementos todos ellos, que en unión

del cambio de tipo de interés, permiten obtener la conclusión de que se trata de dar de baja un pasivo financiero y se contrae otro, por lo que debe aceptarse la conclusión a la que llega la sentencia recurrida de que el ingreso debe imputarse al período en que se realiza la operación” (...)

**FD Octavo** “ (...)La Sala, atendiendo al criterio expuesto no puede sino confirmar la resolución del TEAC impugnada, por cuanto el beneficio fiscal del diferimiento establecido en el art. 21 no tiene carácter automático y exige el cumplimiento de los requisitos que en dicho precepto se establecen, y que fueron desarrollados en el RD 537/1997 que vino a concretar y completar las obligaciones que se deben cumplir para poder gozar de dicho beneficio de reinversión de beneficios extraordinarios, uno de los cuales y principal, es que la decisión se adopte por el órgano competente que no es otro que la Junta de accionistas que deberá decidir en el momento de aprobar las cuentas anuales, si se acoge al referido beneficio y que en ningún modo puede suplirse, como la actora pretende por el conocimiento que los miembros del Consejo de Administración de la entidad posean acerca de la situación financiera de ésta, ni tampoco por el argumento que la parte utiliza en su demanda de una forma un tanto ambigua, cuando expresa "que en la medida en que la opción por el diferimiento se habrá visto reflejada en el cálculo del gasto por Impuesto y en las partidas de impuestos diferidos de las Cuentas Anuales de Gas Natural SDG, y aún cuando en la Memoria no se hubiera detallado la información señalada en el art. 38, la decisión tomada de aprobar las cuentas anuales engloba todos y cada uno de los aspectos allí contenidos y particularmente la decisión de no integrar en la base la renta derivada de una transmisión de activos susceptibles de dicho beneficio fiscal..."

Dicha manifestación, de otro lado, viene a reconocer el incumplimiento por la entidad del expresado requisito, que no cabe suplir mediante interpretaciones poco respetuosas con el texto del precepto o por la aplicación de principios generales de contabilidad como el principio de prudencia, invocado de forma reiterada por la actora en su escrito de demanda, debiendo recordarse que los beneficios fiscales, conforme dispone el art. 23 de la LGT en su redacción por Ley 2571995 así como la actual Ley 58/2003 en vigor, en su artículo 14 , establecen que no cabe la analogía en la interpretación del ámbito las exenciones y beneficios fiscales que deben ser aplicados en sus estrictos términos criterio asimismo adoptado por la doctrina jurisprudencial.>>

(...)Esta Sala en sus sentencias de 5 de julio de 2011 y 20 de abril de 2012 ha declarado la legalidad del artículo 38RIS con base en los siguientes fundamentos:

<<"Lleva razón, en principio, la recurrente al alegar que el incumplimiento de los requisitos formales no puede hacer inaplicable un beneficio fiscal cuando la finalidad del mismo ha sido cumplida ahora bien, su tesis no nos puede llevar a aceptar que el diferimiento por reinversión era de aplicación automática y que bastaba con interesar la revisión de la autoliquidación inicial para que la Administración viniese obligada a

aceptar la rectificación si comprueba la concurrencia de los requisitos que exigía el artículo 21 de la ley 43/1995 .

Como hemos señalado con anterioridad, la regulación de la materia obligaba a entender que el diferimento de pago era una opción del contribuyente, que debía ejercitarse en el periodo en que se produce la transmisión, pues es entonces cuando surge el derecho a la aplicación del beneficio, aunque sometido al cumplimiento de los requisitos establecidos .

Esta conclusión vino a ser ratificada por la modificación del mecanismo de diferimento por la ley 24/2001 , que estableció la deducción por reinversión, en cuanto para las transmisiones realizadas durante la vigencia del mismo, el tratamiento de la reinversión se realiza, salvo que se ejercitase la opción prevista en la disposición transitoria Tercera , según las normas del diferimento.

Por otra parte, no cabe desconocer que el goce del beneficio necesitaba de un acto de voluntad del sujeto pasivo, en cuanto tenía que expresar como quería aplicarlo , bien por el sistema de los siete años, o bien por el método de amortización ( artículos 21.3 de la Ley y 34 del Real Decreto 537/1997 ). La elección de una u otra opción se debía realizar en el primer periodo impositivo en que procediera la integración de la renta en la base imponible, y elegida una opción, ésta no podía cambiarse en periodos impositivos posteriores. Si el sujeto pasivo no había optado, la renta diferida debía integrarse en la base imponible de acuerdo con la opción de los siete años.

Siendo todo ello así, queda justificada la obligación formal de los sujetos pasivos que hubieran optado por la aplicación del régimen de reinversión de beneficios extraordinarios, que regula el artículo 38 del Reglamento del Impuesto , de mencionar en la memoria de sus cuentas anuales, en tanto quede renta pendiente de integrar en la base imponible, los datos relativos al importe de la renta acogida a la reinversión, el método de integración por el que se haya optado, descripción de los elementos materiales en los que se materializó la reinversión, importe de la renta positiva incorporada en la base imponible e importe de la renta positiva que quede por incorporar a la base imponible, precepto que no resulta novedoso, pues viene a concordar con la normativa contable".>>

En relación con la segunda alegación de que, en cualquier caso se ha cumplido dicho requisito, se trata de una cuestión que no trató la sentencia, por lo que debió ser invocada por el cauce del art. 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional (RCL 1998, 1741) . De todas formas, la propia parte reconoce que se han omitido algunos datos de los expresados en el Reglamento del Impuesto, por lo que por este mismo incumplimiento sería rechazable la aplicación del beneficio.”

**Así, la sentencia de 5 de Julio de 2011, Recurso de Casación núm. 3217/2011 , en su FD Cuatro señala “ (...) Pues bien, partiendo que la decisión u opción de acogerse o no a la previsión legal correspondía al interesado, y de que las opciones tributarias se comunican a la Administración, hay que entender, aunque no exista mención expresa en la normativa, que el momento en que debía ejercitarse la opción era el de la presentación de la declaración del ejercicio en que tenía lugar la transmisión de los activos que originaban la obtención de los beneficios extraordinarios.**

Problema distinto, es si una vez transcurrido el periodo voluntario de declaración e ingreso, sin haberse acogido al diferimento, el sujeto pasivo, podía o no modificar su inicial decisión.

En la actualidad nos encontramos con una norma general, concretamente, con el artículo 119.3 de la ley 58/2003 , General Tributaria , que expresamente impide que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración puedan rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración, debiendo significarse, incluso, que presentada en el trámite de enmiendas ante el Congreso de los Diputados y ante el Senado una dirigida a adicionar un segundo párrafo al apartado tres, para posibilitar en los supuestos de modificación de la base imponible o de algún elemento de la deuda tributaria, a consecuencia de actuaciones de comprobación administrativa, el ejercicio, la solicitud o la renuncia a las opciones previstas en la normativa tributaria que pudieran surgir como consecuencia de la correspondiente rectificación, la enmienda no prosperó.

Antes, solo existían normas sectoriales que mantenían el mismo criterio. Así cuando se introdujo la posibilidad de optar por la tributación familiar conjunta o separada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se estableció expresamente que la opción ejercitada inicialmente para un periodo impositivo no podría ser modificada con posterioridad respecto del mismo (artículo 88 de la ley 18/91 ) .

Sin embargo, en los casos no previstos ha de mantenerse también esta misma solución, en principio, al ser la opción una declaración de voluntad que efectúa el interesado a la que debe estarse por razones de seguridad jurídica.”, **términos reiterados en la Sentencia de 20 de Abril de 2012, Recurso de Casación núm. 636/2008 , FD Segundo.**

**Sentencia de 2 de Noviembre de 2012, Recurso de Casación núm. 2966/2009 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001/2002. Imposibilidad de modificar mediante rectificación de autoliquidación la cuantía acogida a diferimento por reinversión. Requisitos formales. No vulneración del principio de confianza legítima. La opción tributaria, en particular, el acogerse al diferimento por reinversión en la cuantía correspondiente de los beneficios extraordinarios**

obtenidos en la transmisión del inmovilizado, únicamente puede ejercerse en la presentación de la autoliquidación del ejercicio donde tales beneficios se generaron. De modo que no cabe que mediante rectificación posterior de la autoliquidación se modifique la opción, ni la cantidad de acogimiento señalada. Además, en este caso, no se cumple con los requisitos formales reglamentariamente establecidos en cuanto a la concreción de los datos del diferimiento y de la reinversión en la Memoria contable, ni su aprobación por el órgano competente de la Sociedad, en este caso la Asamblea General Ordinaria de socios (artículo 31 de los estatutos de la entidad recurrente) Se citan las Sentencias de 6 de Febrero de 2012 ( Recurso de Casación núm.1928/2008) y 20 de Abril de 2012 ( Recurso de Casación núm 636/08). FDS Cuarto a Sexto.

Sentencia de 5 de Noviembre de 2012, Recurso de Casación núm. 3973/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996 a 1998. El ejercicio de las opciones de tributación ha de comunicarse en la presentación de la autoliquidación, sin que puedan ser modificadas fuera del plazo de su presentación. El disfrute del diferimiento por reinversión precisa del cumplimiento del requisito formal de constancia y descripción en la Memoria contable. No cabe el diferimiento por reinversión de rentas o plusvalías obtenidas en la transmisión de inmuebles adquiridos en procedimientos ejecutivos por impago por no estar afectos a la actividad empresarial. Se citan las Sentencias de 24 de Noviembre de 2010 ( cas. 654/07), 20 de Enero de 2011 ( cas. 4406/07 ), 28 de Febrero de 2011 ( cas. 4687/08), 2 de Marzo de 2011) ( cas. 2152/06), 14 de Marzo de 2011) ( cas. 6787/09 (32) y 1766/08), 31 de Marzo de 2011 ( cas. 1637/08), 30 de Mayo de 2011 ( cas 5277/08 y 5486/08), 14 de Diciembre de 2011 (cas 598/2010 (39) ), 15 de Diciembre de 2011 ( cas. 804/09 y 668/09), 26 de Enero de 2012 ( cas 5427/08), 6 de Febrero de 2012 ( cas 6093/08), 28 de Marzo de 2012 ( cas 5948/08), 20 de abril de 2012 ( cas 636/2008) y 28 de Junio de 2012 ( cas 2549/09 ). Tampoco cabe el diferimiento por reinversión de los ingresos obtenidos con la cesión de derechos sobre programas informáticos, en la medida en que no se cedió la titularidad y la cesión no se realizó en exclusiva. FD Segundo a Quinto

## **XII).Compensación de bases imponibles negativas.**

### **1. Compensación**

Sentencia de 20 de Junio de 2011, Recurso de Casación núm. 431/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996 y 1998 a 2001..La Administración tributaria puede liquidar ejercicios posteriores aplicando la minoración de las bases

**imponibles negativas a compensar de ejercicios anteriores sin esperar a su firmeza FDS Tercero a Quinto.**

**Sentencia de 14 de Diciembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 558/2010 . Impuesto sobre Sociedades, Régimen de declaración Consolidada, ejercicio 1996. Improcedencia de la compensación de las bases negativas de las sociedades absorbidas, cuando el gasto ya había sido deducido por dotación del fondo por depreciación .**

**FD Cuarto** “En los motivos tercero y decimosexto se aduce infracción por la sentencia recurrida del art. 104.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades , al no admitir la compensación efectuada por la entidad recurrente de las bases imponibles negativas procedentes de las sociedades B. G.-J. (BGJ) y C. que habían sido absorbidas por ella en el ejercicio 1996, por entender el Tribunal de instancia, confirmando el criterio de la Inspección, que dichas bases negativas debían ser objeto de reducción en un importe igual a las provisiones de cartera que antes de la fusión había dotado la C. por su participación en dichas sociedades. Señala que la modificación introducida en ese precepto por la Ley 66/1997 , en el sentido de recoger la indicada limitación, no puede ser aplicada retroactivamente, pues en el texto vigente en el ejercicio 1996, dicha modificación normativa no se había producido. Entenderlo de otra forma, expresa, iría contra el principio de seguridad jurídica y confianza legítima.

Aunque es cierto que las normas deben interpretarse en su sentido literal, también el artículo 3 del Código Civil señala como otro instrumento de interpretación "su espíritu y finalidad". Pues bien, es cierto que el art. 104.3 de la Ley 43/1995 , en su primitiva redacción, no se refería a la reducción de la compensación de "las bases negativas correspondientes a pérdidas sufridas por la entidad transmitente que hayan motivado la depreciación de la participación de la entidad adquirente en el capital de la transmitente", ya que esta limitación fue introducida por la Ley 66/1997. Sin embargo, la base del Impuesto sobre Sociedades se construye con carácter general sobre la conjunción de ingresos y gastos, siendo tal dicotomía la columna vertebral del sistema en orden a determinar cual es la verdadera capacidad del sujeto pasivo, de tal forma que la realidad fiscal que contempla el impuesto es el de no incluir mayores ingresos de los que efectivamente hayan tenido lugar durante el ejercicio, ni deducir mayores gastos que los efectivamente se hayan producido en el mismo ejercicio para obtener aquellos ingresos. Desde esta perspectiva, iría en contra de la propia esencia del sistema el que se permitiera introducir dos veces, aunque sea por vía indirecta, un mismo gasto.

Pues bien, esto es lo que se pretende por la recurrente al querer introducir mediante la total compensación de las bases negativas de las sociedades absorbidas, el gasto que ya había sido deducido por dotación del fondo por depreciación. Una solución de este tenor hubiera requerido una norma expresa en tal sentido, pero no puede extraerse del silencio de la Ley que el designio del legislador fuera ir en contra del sistema general de

construcción de la base del impuesto. La modificación del art. 104.3 de la Ley 43/1995 que se efectuó posteriormente, sólo tuvo el objetivo de llenar una laguna legal que pudiera crear problemas de interpretación.”**En sentencia de 28 de Septiembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 4629/2007, se había rechazado la ilegalidad del referido art. 104.3 , FD Sexto, estableciéndose para el supuesto de que la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente lo ss:**

**FD Séptimo “**

Naturalmente, lo dicho hasta ahora implica excluir la relevancia de la fecha de la fusión, extremo que el recurrente analiza en el submotivo B de este motivo tercero, pues si las circunstancias fácticas concurrentes impiden la asunción de las pérdidas de la sociedad transmitida, resulta irrelevante la discusión sobre el alcance temporal de la fusión.

También ha de rechazarse la argumentación sobre retroactividad del precepto 104.3 de la Ley 43/1995 a unas pérdidas acaecidas con anterioridad a su entrada en vigor. Dos consideraciones, al menos, se oponen a esta alegación. En primer lugar, y como hemos señalado, la regulación del artículo 104.3 de la Ley 43/1995 es más favorable que la existente con anterioridad en la Ley 29/1991 sobre la asunción de pérdidas por la entidad adquirente procedentes de la sociedad transmitida. En segundo lugar, el hecho producido y objeto de análisis en estos autos no es el de la asunción de pérdidas por la entidad transmitente en sucesivos ejercicios -extremo sobre el que no hay controversia- el hecho real es la asunción de pérdidas por la entidad adquirente cuando se produce la fusión. Esta fusión, y no la mera compensación de las pérdidas pendientes, tiene lugar cuando está en vigor la Ley 43/1995 , razón por la que no concurre la retroactividad alegada.”

**Sentencia de 24 de Enero de 2012 , Recurso de Casación núm. 2533/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. La compensación aplicada en esta última liquidación deriva de las bases imponibles negativas que la entidad declaró en los ejercicios anteriores (1993 a 1996), liquidación que se encontraba suspendida. Habiéndose dictado sentencia con esta misma fecha por esta Sala en el recurso de casación nº 1331/2009 , referente a las liquidaciones correspondientes a los ejercicios 1993 a 1996, el presente recurso está predeterminado, pues la liquidación correspondiente al ejercicio 1998 habrá de tener presente las modificaciones en las liquidaciones de aquellos años que se efectuaron por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 29 de noviembre de 2007 , que quedaron firmes por no haber sido recurridas por el Abogado del Estado.FD Segundo.**

**Sentencia de 13 de Marzo de 2012, Recurso de Casación núm. 1936/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992. No ilegalidad del artículo 381 del RIS .Bases negativas correspondientes a ejercicios en los que la sociedad no estaba en situación de transparencia y anteriores a la adquisición de acciones por el socio: improcedencia de la compensación.. Solo se admite la imputación de bases positivas .**

**FD Séptimo** “ (...) La Sala de instancia da por sentado que "La Sociedad E.C. S.A. adquiere la totalidad del capital de la sociedad Frigsa, una vez, que en el año anterior, la empresa dominante del grupo al que pertenecía ésta última, adquiere la totalidad de su patrimonio dejando únicamente como tal las bases imponibles negativas logradas en ejercicios anteriores, y es entonces, y sólo entonces, cuando se adquiere por la hoy recurrente, y en el plazo de un mes, primero, y en el de seis meses después, logra hacer una operación financiera que no solamente le produce bases imponibles positivas de más de 800 millones de euros, sino que le sale a devolver más de 14 millones de euros".

Por tanto, las bases negativas de F. procede de ejercicios en los que dicha sociedad no estaba en situación de transparencia y anteriores a que E.C.adquirieran las acciones de aquella, lo que implica que, según el indicado precepto, no procede la compensación.

Admitiendo esto, la parte recurrente aduce la ilegalidad del artículo 381 del RIS , sin embargo, como tiene declarado esta Sala, en sentencias de 3 de diciembre de 1999 y 13 de abril de 2002 , "con posterioridad a la Ley de Reforma 48/1985 , solo se admite la imputación de bases positivas y lo único que puede hacerse con las negativas, que nunca serán objeto de imputación, es compensarlas con las bases imponibles positivas obtenidas en los cinco ejercicios siguientes por la sociedad".

Por tanto, estando vigente en el ejercicio 1992 el régimen recogido en la Ley 48/1985 , no resultaría necesario pronunciarse sobre la legalidad del mencionado precepto. En cualquier caso son acertados los fundamentos de la sentencia recurrida que se aceptan en lo sustancial, en el sentido de que no ha sido vulnerado el principio de reserva de Ley, al ser el precepto citado un desarrollo normativo autorizado por el legislador de 1978.” **FD Séptimo.**

**Sentencia de 20 de Abril de 2012 , Recurso de Casación núm. 1989/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Necesidad de su acreditación.**

**FD Septimo** (..) 2.. Dice la recurrente que la sentencia recurrida no reconoce la procedencia de la compensación de las bases imponibles negativas a que S. ESPAÑA tiene derecho ya que se cumplen las exigencias de la Ley 61/1978, especialmente de sus artículos 16 y 18 .

No podemos admitir el alegato de la recurrente. La sentencia recurrida declara conforme al ordenamiento jurídico la resolución del TEAC de fecha 28 de septiembre de 2004, que, a su vez, confirmó la resolución de la ONI de 10 de diciembre de 2001, "sin perjuicio --añadía-- de que se tenga en cuenta el efecto del incremento de bases imponibles negativas a compensar resultante de la ejecución de lo dispuesto en el fallo de la reclamación R.G. 7730-01 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995".

La recurrente debió pues acreditar la base imponible negativa del ejercicio 1995 para trasladarla al ejercicio posterior -1996--, que es el que aquí nos ocupa y sobre el que podía, eventualmente, proyectar sus efectos."

**Sentencia de 22 de Mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 145/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. Bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos: compensación: procedencia, al haber adquirido firmeza y no poder, por tanto, ser objeto de comprobación por la Administración Impuesto sobre Sociedades . Doctrina anterior a la LGT/2003 .**

**FD Cuarto** "La parte recurrente entiende en su tercer motivo casacional que al tratarse de un ejercicio prescrito la comprobación del valor efectuada por la Administración con posterioridad al plazo de prescripción no puede prosperar. La Sala de instancia señala, por el contrario, que al afectar exclusivamente la regularización al ejercicio 1998, nada impide a la Administración Tributaria comprobar valores de ejercicios prescritos que pueden tener trascendencia en otros posteriores (en el presente caso la valoración de la operación de aportación en el año 1992), ya que no puede limitarse las facultades de comprobación e investigación otorgadas por los artículos 109 y 110 LGT , y es esto lo que realizó la Administración, al considerar que al ser la aportación una operación vinculada -entre socios y Sociedad-, el valor será el de mercado, y no el mayor valor dado por el sujeto pasivo.

El motivo debe estimarse, pues con arreglo a jurisprudencia de esta Sala ( sentencias de 30 de enero de 2004 , 17 de marzo de 2008 , 29 de marzo de 2012, -recurso de casación para unificación de doctrina núm. 16/2009, FD Quinto- ), dictada en supuestos anteriores a la vigencia de la actual Ley General Tributaria, los elementos correspondientes a ejercicios prescritos no pueden ser modificados en ejercicios posteriores. En la segunda de las citadas se dice expresamente que:

<<" Así pues, únicamente, con base en la jurisprudencia elaborada en relación con la Ley anterior, sin que necesariamente sea proyectable a las referidas previsiones de la LGT/2003 , ha de considerarse que la cantidad consignada en la declaración del año 1985 ha adquirido firmeza y, en consecuencia, dicha cantidad debe ser admitida por la Administración que debe permitir, por tratarse de bases imponibles negativas, que puedan ser utilizadas por el contribuyente en declaraciones de ejercicios posteriores. No pueden aceptarse los argumentos del Abogado del Estado cuando señala que "la

prescripción relativa a determinado ejercicio no supone la aceptación por la Administración del contenido de las liquidaciones de ese ejercicio, sino simplemente la imposibilidad por imperativo legal de rectificar dicha liquidación". Por el contrario, declarada la prescripción con relación a la declaración del ejercicio 1985, ésta ha ganado firmeza y, por ende, los datos que en ella se declararon, de tal forma que no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos, tal como sucede en el supuesto de compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos".>> **En el mismo sentido las Sentencias de 8 de marzo de 2012, Recurso de Casación núm. 3780/2009, FD Tercero y Recursos de Casación núms. 2016/2008 y 2017/2008, la facultad de comprobar el valor de los bienes, rentas, productos y demás elementos del hecho imponible, pero esta facultad no es imperativa FDS Cuarto, 29 de marzo de de 2012, Recurso para unificación de doctrina núm. 16/2009, FD Quinto, 13 de abril de 2012, Recurso de Casación núm. 2282/2008, FD Segundo, que cita, entre otras, la de 15 de septiembre de 2011, Recurso de Casación núm. 1740/2009**

**Asimismo la Sentencia de 2 de febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 441/2008, Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1993 a 1995 en la que se declara. FD Quinto** “ (...)Así pues, únicamente, con base en la jurisprudencia elaborada en relación con la Ley anterior, sin que necesariamente sea proyectable a las referidas previsiones de la LGT/2003, ha de considerarse que la cantidad consignada en la declaración del año 1985 ha adquirido firmeza y, en consecuencia, dicha cantidad debe ser admitida por la Administración que debe permitir, por tratarse de bases imponibles negativas, que puedan ser utilizadas por el contribuyente en declaraciones de ejercicios posteriores. No pueden aceptarse los argumentos del Abogado del Estado cuando señala que "la prescripción relativa a determinado ejercicio no supone la aceptación por la Administración del contenido de las liquidaciones de ese ejercicio, sino simplemente la imposibilidad por imperativo legal de rectificar dicha liquidación". Por el contrario, declarada la prescripción con relación a la declaración del ejercicio 1985, ésta ha ganado firmeza y, por ende, los datos que en ella se declararon, de tal forma que no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos, tal como sucede en el supuesto de compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos".

En el mismo sentido, Sentencias de esta Sala y Sección de 25 de enero de 2010 (recurso de casación número 995/2005) y de 8 de julio de 2010 (recurso de casación número 4427/2005).

Así pues, debe desestimarse el motivo en aplicación del principio de unidad de doctrina, debiendo advertirse que ello no resulta posible respecto de supuestos regidos por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, a partir de la vigencia de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, que modificó el artículo 23 de aquella, disponiendo en el apartado 5 que " El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron". En el mismo sentido, artículos 70.3 y 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria “

**Sentencia de 20 de Septiembre de 2012, Recurso de Casación para la unificación de doctrina, núm. 425/2011. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002. Compensación de bases negativas de ejercicios prescritos. Acreditación. Identidad, contradicción, doctrina correcta. La sentencia hoy recurrida a través de la modalidad casacional de unificación de doctrina, resuelve una nueva controversia en torno a si resulta posible compensar bases negativas de ejercicios prescritos en función tan solo de la firmeza de las autoliquidaciones practicas o, por el contrario, si resulta exigible que el contribuyente acredite la realidad de aquellas. Pues bien, en el presente caso no concurre la necesaria identidad causal o de fundamentación jurídica entre la sentencia impugnada y las invocadas como de contraste, las cuales no pudieron tener en cuenta la importante modificación que supuso el artículo 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, a partir de la vigencia de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, que añadió dentro de dicho precepto el apartado 5, en el que se dispuso que "El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron" Posteriormente, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2002, y por tanto igualmente aplicable en el presente caso, dio la siguiente nueva redacción al apartado transcrito: "5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquier que sea el ejercicio en que se originaron". El artículo 23 de la Ley 43/1995 , en las redacciones indicadas, así como la Disposición Transitoria Duodécima de la Ley 40/1998 , supusieron una ampliación del plazo para la compensación de bases negativas, de siete a diez años, pero al mismo tiempo también, que el sujeto pasivo tuviera la obligación de acreditar documentalmente las bases imponibles negativas, "cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron" , de tal forma que el artículo 70.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre , citado posteriormente por la sentencia recurrida, se limita a recoger de otra forma lo que ya se disponía en las normas anteriormente transcritas." FD Tercero.**

**Sentencia de 20 de Septiembre de 2012, Recurso de Casación núm. 6330/2010. Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2001. Las bases negativas deben ser justificadas, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron; tanto a las generadas con anterioridad a 1 de enero de 1999 como a las surgidas con posterioridad. No podemos admitir la existencia de un derecho adquirido a la compensación por la mera generación de bases negativas, por cuanto, entre otros extremos, falta la nota de su autonomía respecto de la relación jurídico tributaria, autonomía que si se aprecia por ejemplo, en el derecho a la devolución de una determinada cantidad. A partir de la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 7 de diciembre, del IRPF no bastaba alegar que el ejercicio en el que se**

produjeron éstas se encuentra prescrito, sino que era necesaria su justificación documental suficiente, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron y por tanto resulta de aplicación tanto a las generadas con anterioridad a 1 de enero de 1999 como a las surgidas con posterioridad .FD Tercero

Sentencia de 22 de Noviembre de 2012, Recurso de Casación para la unificación de doctrina, núm. 4073/2011. Impuesto de Sociedades, ejercicios 1999 y 2000.Unificación de doctrina .Bases impositivas negativas: La entidad no había presentado las correspondientes autoliquidaciones o declaraciones tributarias.Fata de identidad. Pues bien, en el presente caso la entidad recurrente, que eso sí, ha reseñado el conjunto de sentencias antes identificadas, no ha cumplido con la carga procesal que le impone el artículo 97 de la Ley de esta Jurisdicción , de demostrar que en alguna de ellas, se diera el supuesto de no presentación de autoliquidación o declaración complementaria, respecto de ejercicios prescritos, con fallo contradictorio respecto de la sentencia impugnada De este criterio se desprende que el importe de las bases negativas, procedentes de ejercicios prescritos, a imputar en los ejercicios posteriores no prescritos, viene determinado por lo reflejado en las correspondientes autoliquidaciones..A mayor abundamiento, debemos poner de manifiesto que rigiendo para los ejercicios 1999 y 2000, lo dispuesto en el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades, modificado por Ley 40/1998, de 9 de diciembre, la pretensión de la entidad recurrente no podría ser estimada en ningún caso. No puede ser más claro el precepto últimamente transcrito en cuanto a la obligación de justificar documentalmente las bases negativas, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron y por tanto resulta de aplicación tanto a las generadas con anterioridad a 1 de enero de 1999 como a las surgidas con posterioridad.FD Tercero

Sentencia de 12 de Diciembre de 2012, Recurso de Casación núm. 30/2010. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999. Siendo indudable que la liquidación del año 99 tiene su origen en la anulación de las bases negativas declaradas correspondientes a los ejercicios 94 y 95, es evidente que la anulación de la liquidación de estos ejercicios 94 y 95 por las sentencias mencionadas comporta inexorablemente la del ejercicio 1999 aquí recurrida que se basaba en el desconocimiento de las bases negativas de los mencionados ejercicios. FD Cuarto.

## **2.Plazo para realizar la compensación**

Sentencia de 30 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 371/2007.Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999. El derecho a compensar bases negativas : vigencia .Artículo 18 de la Ley 61/1978, que establece que "Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado en los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos".

**FD Séptimo** "En el sexto motivo se alega el derecho a compensar en 1999 las bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores, aunque dichos ejercicios estuvieren prescritos.

El Tribunal de instancia en relación con esta cuestión razonó que:

<<"Por último, se ha de señalar que, la Inspección, atendiendo al resultado contable procedió a la compensación de bases, conforme a lo preceptuado en el art. 18, de la Ley 61/78, del Impuesto sobre Sociedades , establece:"Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado en los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos".

El ejercicio de este derecho por parte del sujeto pasivo se puede ejercitar "distribuyendo la cuantía en la proporción que el sujeto pasivo estime conveniente", como dispone el art. 156.1, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 , y en cuanto al momento de practicar dicha compensación, el art. 158, del citado Reglamento establece:"La compensación de las bases imponibles se realizará por el propio sujeto pasivo al tiempo de formular la declaración del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las facultades de comprobación que correspondan a la Administración tributaria".

Pues bien, una vez determinado el resultado contable de las operaciones realizadas, descritas con anterioridad, y teniendo en cuenta las bases negativas producidas en los ejercicios 1993 a 1998, la Inspección procedió a su compensación; por lo que en cumplimiento de lo preceptuado, se ha de confirmar la liquidación practicada, con desestimación del recurso".>>

El motivo debe ser desestimado pues el derecho a compensar bases negativas tiene una vigencia de cinco años conforme al artículo 18 de la Ley 61/1978 , que establece que "Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado en los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos".

**Sentencia de 23 de Mayo de 2011, Recurso de Casación, núm. 4091/2008.**

**Impuesto sobre Sociedades. Ejercicio 1995, Régimen de Declaración Consolidada. Límite máximo para compensar las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores. Artículos 18 de la Ley 61/1978 y 156.2 del Reglamento de 1982.** Cuando la Ley 61/1978 empleó el término "ejercicios" estaba pensando en ejercicios económicos anuales, esto es, en la regla general y no en las situaciones excepcionales en las que el ejercicio económico de la entidad es inferior a doce meses. Una muestra nítida de lo que acaba de afirmarse se halla en su disposición transitoria primera, apartado Dos, en cuyo último párrafo podía leerse: «La anterior exención se reducirá al sesenta y cinco por ciento para las inversiones realizadas en el tercer año, y al cincuenta por ciento para las efectuadas en el cuarto año, perdiéndose la exención para las realizadas en ejercicios posteriores».

Luego la interpretación gramatical, la lógica y la sistemática de los artículos 18 de la Ley 61/1978 y 156.2 del Reglamento de 1982 permite entender que cuando el precepto legal hablaba de "ejercicios" se estaba refiriendo a "años", tal y como sostiene «Banesto». Pero es que, además, la exégesis teleológica de tales preceptos lleva al mismo desenlace. La aplicación del límite para compensar las bases imponibles negativas obtenidas por un sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades no puede responder a criterios heterogéneos, salvo que el legislador así lo hubiese previsto expresamente, que no es el caso. Y a esa heterogeneidad aplicativa conduce entender que cuando el artículo 18 de la Ley 61/1978 alude a "ejercicios" se refiere a "ejercicios económicos", con independencia de su duración, y no a ejercicios anuales o, para comprender tanto la regla general como las especiales, a "años" naturales. No resulta aceptable que dos entidades con el mismo volumen de pérdidas tengan distinto límite temporal de compensación porque una deba concluir un período impositivo en un lapso temporal inferior a doce meses. Así lo han entendido, además y de forma ahora ya explícita, las leyes del impuesto sobre sociedades posteriores a la que aquí se examina. Tanto el artículo 23 de la Ley 43/1995 como el artículo 25 del Real Decreto-Legislativo 4/2004 aluden expresamente a los períodos impositivos que concluyan en los siete (hasta el 31 de diciembre de 1998), diez (desde el 1 de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2001) y quince (desde el 1 de enero de 2002 hasta ahora) años inmediatos y sucesivos. Manteniéndose invariada en ambas leyes la identificación entre período impositivo del impuesto sobre sociedades y ejercicio económico de la entidad.FD Segundo

**Sentencia de 25 de Octubre de 2012, Recurso de Casación, núm. 4159/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1994 a 1997. Compensación de bases imponibles negativas : plazo , cuestión no planteada en la demanda.**

**FD Séptimo** “ En el motivo séptimo se alega infracción del artículo 23.1 de la Ley 43/1995, en el que se prevé la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas de cada ejercicio con las positivas que se produzcan en los siete años siguientes.

El motivo se formula con fundamento "en la desestimación que la sentencia impugnada realiza con carácter general de las pretensiones anulatorias de la demanda, respecto de la liquidación del ejercicio 1997," sin tener en cuenta que, aun partiendo de sus pronunciamientos confirmatorios de los diferentes ajustes a las bases imponibles negativas resultantes de las autoliquidaciones de la recurrente y de las las bases imponibles negativas resultantes de las autoliquidaciones y de las actas en conformidad de los ejercicios 1995 y 1996 incoadas a la misma, permitían compensar en su totalidad la base imponible de dicho ejercicio" añadiendo que "las bases imponibles negativas en cuestión no suscitan ninguna duda, toda vez que la propia sentencia recurrida ha declarado la prescripción de los ejercicios 1994 a 1996 y la confirmación de las bases imponibles negativas correspondientes a los mismos".

El Abogado del Estado alega que "lo que en este motivo se solicita tampoco ha sido examinado por la Sala de instancia, no siendo ahora revisable".

La sentencia declara la prescripción de los ejercicios 1994, 1995, 1996, accediendo a la tesis de la entidad demandante, pero no resuelve sobre la posibilidad de compensación de las pérdidas que fueran declaradas respecto de dichos ejercicios, porque tal cuestión no fue planteada en el escrito de demanda, junto con aquella pretensión, y ello por el criterio que mantenía la demandante en la forma de computar los ingresos procedentes de UTEs. Por ello, lo que es una omisión procesal derivada de una conducta imputable plenamente a la recurrente, no puede pretender transformarse en una infracción por la sentencia de lo dispuesto en el artículo 23.1 de la Ley 43/1985, sin que por ello pueda aceptarse que se trata de una derivada de "la desestimación de la que la sentencia impugnada realiza con carácter general de las pretensiones de la demanda respecto de la liquidación del ejercicio 1997".

El motivo no prospera.”

### **XIII). Periodo impositivo y devengo**

#### **1.Período impositivo**

**Sentencia de 26 de Mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 6932/2009 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. Sociedad absorbente que pudo presentar la declaración del Impuesto de la absorbida.La entidad absorbente, como sucesora universal, disponía del plazo de seis meses y veinticinco días desde la finalización del periodo impositivo. Antes del referido plazo, si se optaba por el régimen de diferimiento, la absorbente pudo presentar la declaración del Impuesto de Sociedades de la absorbida, en calidad de sucesora a título universal de la misma, con base imponible "0", en la medida en que la renta generada se incorporaría, según lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley del Impuesto de Sociedades, a su propia base imponible. Por el contrario, si no se optaba por el Régimen especial de diferimiento, la sociedad absorbente, siempre como sucesora universal, tendría que haber sido la presentadora de la declaración del Impuesto correspondiente . FD Segundo.**

**Sentencia de 20 de Septiembre de 2012, Recurso de Casación núm. 659/2010. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997. Aduce la parte que presentada la declaración el 16 de julio, ha de ser esta fecha la determinante de la fijación del día inicial del período prescriptivo, tesis de ningún modo asumible, dada la meridiana claridad del texto normativo, que remite el día inicial del cómputo a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración, no al de la fecha en que dicha presentación se haya realizado, criterio seguido por esta Sala, sentencia de 19 de abril de 2012 (rec. de casación 152/2008).FD Primero.**

## **XIV).Tipos de gravamen y cuota íntegra**

### **1.El tipo de gravamen**

**Sentencia de 13 de Enero de 2011, Recurso de Casación núm. 812/2006 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1990. Asociación sin ánimo de lucro que cuenta con reconocimiento legal expreso de su personalidad jurídica .El tipo de gravamen aplicable debió ser del 25%.**

**FD Quinto** “ (...)Estamos, pues, ante una Asociación sin ánimo de lucro que cuenta con reconocimiento legal expreso de su personalidad jurídica, cumpliendo así con las condiciones previstas en el artículo 5.2.f) de la LIS 61/1978 para obtener la exención del Impuesto , con las salvedades previstas en los dos últimos párrafos de dicho apartado 2. Así lo entendió esta Sala en su sentencia de 14 de febrero de 2002 (cas. 8221/1996 ) a propósito de un supuesto análogo. La consideración de entidad parcialmente exenta no requería declaración previa expresa de la Administración sobre el particular; su disfrute se produce cuando se reúnen los requisitos para que tuviera tal consideración y el régimen especial pretendido se aplicara (en el mismo sentido Dirección General de Tributos, 18 de junio de 1991).

No puede admitirse la tesis de la sentencia recurrida de que sólo procede esta exención cuando se trate de instituciones declaradas de utilidad pública , tesis que para nada resulta de lo dispuesto en el artículo 5.2.f) de la LIS 61/1978 .

Dado el carácter de entidad parcialmente exenta, el tipo de gravamen aplicable debió ser del 25 en lugar del 35% aplicado en la liquidación impugnada.”

## **XV.) Deducciones para evitar la doble imposición**

### **1.Deducción para evitar la doble imposición interna:**

**dividendos y plusvalías de fuente interna.**

**Sentencia de 3 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 3913/2006 Impuesto sobre Sociedades (Régimen de Declaración Consolidada), ejercicio 1 de enero a 30 de junio de 1992. Dividendos distribuidos que fueron contabilizados como minoración del valor de adquisición de los valores mobiliarios correspondientes . La deducción por doble imposición no es posible, ya que el importe de los rendimientos percibidos que corresponde a períodos anteriores a la**

adquisición de la participación disminuyó el coste de adquisición de las acciones y no teniendo la consideración de ingresos financieros, no podía computarse su importe en la base imponible del Impuesto ni hacer jugar la deducción por doble imposición de dividendo. Así pues, a tenor del cuerpo de doctrina expuesto, debemos entender que el artículo 73.1 del Reglamento del Impuesto autoriza al sujeto pasivo a considerar como menor coste de la cartera el importe de los rendimientos que corresponden a períodos anteriores a la adquisición de los mismos, sin que en tal caso, como es el que ahora resolvemos, exista derecho a deducción por doble imposición intersocietaria. FD Segundo, que cita, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo en 31 de mayo de 2005. Igualmente, la Sentencias de 22 de Septiembre de 2011, Recurso de Casación núm. 2793/2008, FD Tercero, de 1 de diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 1514/2008, FD Séptimo y de 22 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 6688/2009, FD Undécimo. En idéntico sentido, Sentencia de 28 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 6232/2009, FD Quinto.

**Sentencia de 17 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 1996/2006. Impuesto sobre Sociedades (Régimen de Declaración Consolidada), ejercicio 1994. Determinación de la base de deducción para evitar la doble imposición en relación con los dividendos obtenidos por entidades en las que se participa sometidas al régimen de transparencia. El legislador escogió como parámetro de la deducibilidad de la doble imposición de dividendos de las sociedades transparentes la base imponible imputada que corresponda a los dividendos percibidos por ésta. Es evidente que si el dividendo es mayor que la base imputada no se produce esa doble imposición que es el presupuesto de la deducción solicitada en el motivo. Justamente, es lo que sucede en el asunto enjuiciado, donde las bases imputadas son menores que los dividendos cuya deducción se pretende. FD Quinto.**

**Sentencia de 30 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 4442/2006. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Artículo 28.4.a) de la Ley 43/95, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Rentas excluidas de la deducción: operación de reducción de capital.**

**FD Sexto** “En el último motivo se alega: "Vulneración por la sentencia de la Audiencia Nacional, de 11 de mayo de 2006, Fundamento de Derecho Décimotercero, de lo dispuesto en el artículo 28.4 de la Ley 43/95, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades.".

Los hechos aparecen descritos por el recurrente en los siguientes términos: "En 1996, P. percibió de Sociedad de Televisión Canal Plus, S.A., que en ese año modificó su razón social a S., S.A., dividendos en cuantía de 589.936.749 ptas. y aplicó una deducción por doble imposición de 206.477.861 ptas.

La Inspección, el TEAC y la Audiencia Nacional (Fundamentos de Derecho Decimotercero) considera que dicha deducción no procede en virtud de lo dispuesto en el artículo 28.4 a) de la Ley 43/95 por haber llevado a cabo la entidad que satisface el dividendo una reducción de su capital social en el año 1993 que es objeto del Fundamento Segundo de este Recurso de Casación."

Es patente que la Ley 43/95 es aplicable a los hechos pues los dividendos controvertidos se aprobaron debidamente en el ejercicio 1996, cuando dicho texto estaba vigente.

Por su parte, el texto del artículo 28.4 a) de dicha ley establecía: "La deducción no se practicará respecto a las siguientes rentas: a) Las derivadas de la reducción del capital o de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones.". Resulta pues indudable que al no establecer dicho texto limitación alguna a la excepción que allí se proclama, y habiendo tenido lugar reducciones de capital en 1993 y 1994, la mencionada reducción resulta aplicable a los dividendos controvertidos, lo que convierte en inaplicable la deducción practicada.

La tesis del recurrente sólo podría prosperar si acreditase, lo que no ha sido intentado, la falta de conexión entre la reducción de capital y los dividendos controvertidos."

**Sentencia de 25 de Mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 1468/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1990 a 1996 . Deducción para evitar la doble imposición de dividendos. Deducción del importe íntegro de los gastos de custodia, cobro, gestión y administración, pero no de los financieros.**

**FD Decimotercero** "El undécimo motivo versa sobre la deducción para evitar la doble imposición de dividendos, alegándose que la sentencia vulnera el artículo 24.1 de la ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978 y el artículo 174.2.A) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , el principio de jerarquía normativa reconocido en el artículo 9 de la Constitución española, así como los principios de igualdad, justicia tributaria y capacidad contributiva consagrados en los artículos 14 y 31 de la Constitución.

Conviene recordar que la Administración consideró que dos de los prestamos solicitados por H., concretamente a "B. Trust" en 1988 y "C. R." en 1989, lo fueron para financiar la compra de acciones de SOSA, lo que justifica para la Inspección la reducción de la base de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos por un importe igual a los intereses satisfechos, con base en lo dispuesto en el artículo 174.2.A ) del RIS.

Pues bien, la recurrente niega que HEINZ adquiriese con pago aplazado las acciones de SOSA, manteniendo, además, que el precepto reglamentario debe interpretarse dentro de los límites de la Ley.

Procede estimar este motivo.

En desarrollo del artículo 24 de la ley 61/1978 , (redacción dada por la ley 18/92 SIC () el anterior Reglamento, aprobado por el Real Decreto 2361/1982, reguló el cálculo de la determinación de la base imponible derivada de los dividendos y participaciones en el artículo 174 , para la aplicación de las deducciones por doble imposición de dividendos, estableciendo, en su apartado segundo, que "para la determinación de la parte proporcional que corresponde a los dividendos o participaciones en la base imponible, se procederá a deducir del importe íntegro de aquellos las siguientes partidas: A) Con carácter general, el importe de los gastos específicamente imputables, como son los de custodia, cobro, gestión y administración....".

No se alude al apartado B que hacía referencia a las entidades financieras y que contemplaba los gastos financieros, porque la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de Diciembre de 1990 anuló dicha letra B) del apartado segundo por entender que introducía una regla particular para la determinación de la base imponible que, al no ser desarrollo de la ley sino, únicamente, del Reglamento, conculcaba lo establecido en el artículo 10/a) de la Ley General Tributaria , por lo que permaneció la letra A) como única regla de minoración de los dividendos.

De esta forma, desapareció la posibilidad de incluir en el cálculo de la determinación de la base imponible los gastos financieros, tratándose de entidades financieras, debiendo mantenerse este mismo criterio en los demás casos, dada la dicción concreta de la norma, lo que obliga a entender que los gastos financieros no tenían la consideración de un gasto específicamente imputable a los dividendos.”

**Sentencia de 30 de Junio de 2011 , Recurso de Casación núm. 2364/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994. Tipo en el caso de cadena de sociedades transparentes y deducción en cuota por doble imposición en la percepción de dividendos. Las sociedades transparentes, socios de sociedades transparentes tributan al tipo máximo del IRPF (56%). Si el tipo de tributación es del 56% por concurrir doble transparencia, también ha de ser dicho tipo el aplicable para la deducción de la cuota. De lo contrario solamente se obtendría una deducción del 35%, lo que supondría un doble gravamen en cuanto al 21%.FD Cuarto. En el mismo sentido , la Sentencia de 23 de Mayo de 2012 , Recurso de Casación núm. 4271/2008, FD Quinto, que cita la Sentencia de 17 de noviembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 3770/2008 , FD Tercero. Sobre la inexistencia de cadena de sociedades transparentes, Sentencia de 25 de Mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 1468/2009, FD Décimoquinto. “ (...)Por otra parte, en todo caso, hay que reconocer que la interpretación del artículo 19.5 no puede desconocer la finalidad**

**última de la reforma, evitar estructuras de planificación fiscal tendentes a anular la tributación personal de rendimientos profesionales o de capital, expresada en la Exposición de motivos de la ley 18/91”**

**Sentencia de 14 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 3195/2007. Impuesto sobre Sociedades ejercicio de 1 de septiembre de 1995 a 31 de agosto de 1996. Grupo Consolidado. Deducción por doble imposición de dividendos respecto de los percibidos por la sociedad dominante correspondientes a periodos anteriores a la adquisición de su participación en las entidades que han repartido los mismos. Necesidad de que los dividendos o participaciones que pretendan acogerse a las deducciones para evitar la doble imposición intersocietaria sean computados como ingresos. FD Quinto.**

**Sentencia de 14 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 3195/2007. Impuesto sobre Sociedades ejercicio de 1 de septiembre de 1995 a 31 de agosto de 1996. Grupo Consolidado. Improcedencia de minorar, a efectos de la cuantificación del dividendo que da derecho a practicar la deducción por doble imposición de dividendos, la dotación por depreciación de cartera experimentada en la propia entidad que ha repartido el mismo. La corrección valorativa que representa la dotación por provisión de cartera, constituye un gasto del ejercicio que viene a anular la compensación del ingreso correspondiente a los dividendos en la cuantía de la provisión dotada, no pudiéndose hablar en ningún caso de doble imposición. FD Sexto.**

**Sentencia de 14 de Diciembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 558/2010 . Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1996 No existe doble imposición pues los ingresos no se han incluido en la base imponible,**

**FD Decimoquinto “ (...) B. En el motivo vigesimoprimeros se critica la conclusión de la Inspección, mantenida en la sentencia, de que la deducción por doble imposición acreditada por L. C. por los dividendos recibidos de "E. I." debía minorarse en el importe de la pérdida obtenida en la venta (61.542.047 ptas.), a pesar de que la citada pérdida, al corresponder a una operación intergrupo, se eliminó al confeccionar la declaración consolidada del Impuesto sobre Sociedades".**

Se critica la aplicación del art. 28.4 de la Ley 43/1995 , en la redacción dada por el Real Decreto-ley 8/1996, de 7 de junio , a los dividendos percibidos que correspondían a las acciones que L. C. tenía el 1 de enero de 1996.

Al margen de otras consideraciones relativas a la aplicabilidad o no del indicado Real Decreto-ley, lo cierto es que la pérdida que le originó la venta a Caixadeleasing S.A. de sus participaciones en Euroleasing viene a compensar la parte de los ingresos que ha

tenido por los dividendos obtenidos, y, en consecuencia, al no haberse incluido en la base imponible, no ha habido una tributación sobre el dividendo, lo que excluye la aplicabilidad de la deducción por doble imposición de los mismos, ya que esa dualidad no se ha producido, al no dotarse, por otra parte, el Fondo de Fluctuación de Valores. Es decir, la finalidad misma de la institución de "doble imposición", cual es evitar que los dividendos se graven dos veces, aquí no puede producirse, por convertirse posteriormente en pérdida al vender las acciones, y no encontrarse dotado el FFV.

Debe desestimarse, por tanto, el motivo, pues la dicción del artículo 28.4 en su nueva redacción es claro al no permitir la deducción por doble imposición "...d) Cuando la distribución del dividendo o la participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible o cuando dicha distribución haya producido una depreciación en el valor de la participación a efectos fiscales. En este caso la recuperación del valor de la participación no se integrará en la base imponible".

**Sentencia de 19 de Diciembre de 2011. Recurso de Casación núm. 190/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998 . Los dividendos no pasaron por la cuenta de pérdidas y ganancias. Improcedencia de la doble deducción.**

**FD Tercero** “ (...) Esa forma de contabilizar (los dividendos se llevaban a una cuenta transitoria de pasivo que se cancelaba con abono a la tesorería en el momento de restitución del importe al Banco de Santander) pone de manifiesto que, de facto , los dividendos no pasaron por la cuenta de pérdidas y ganancias, no llegando a formar parte de la base imponible del impuesto sobre sociedades, como certeramente sostiene la Audiencia Nacional.

Pero es que, además, aunque no se considerara determinante la forma de contabilización, el resultado no sería distinto, puesto que, como dijo el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución impugnada en la instancia, si los dividendos cobrados se hubieran contabilizado como ingreso financiero, dicho ingreso se habría compensado íntegramente con un gasto con motivo del abono de su importe al Banco de Santander.

Por lo que, en definitiva, contabilizada la operación como hizo «B. of A.» o como alternativamente podía haberlo hecho, la tributación efectiva en el impuesto sobre sociedades por los dividendos percibidos del B. de S. era cero, pues todo lo más ocasionaba dos entradas en el resultado contable y, por ende, en la base imponible, por idéntico importe pero de signo contrario. Si no podía haber una doble imposición real y efectiva de los dividendos, no cabe aplicar una deducción en la cuota del impuesto sobre sociedades prevista para evitarla parcialmente [véanse las sentencias de esta Sala de 15 de febrero de 2009 (casación 4543/04, FJ 6 °) y 8 de marzo de 2010 (casación 7029/04 , FJ 6°)].”

**Sentencia de 26 de Diciembre de 2011. Recurso de Casación núm. 3924/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. Dedución por doble imposición interna, a raíz de la enajenación de los títulos para su amortización por la entidad participada. El importe de la deducción nunca puede ser superior a la efectiva tributación que por los dividendos o beneficios no distribuidos se produjo en sede de la entidad que adquiere los títulos para su posterior amortización**

**FD Tercero**” . - El objeto del debate en el presente recurso estriba, pues, en determinar la base imponible sobre la que procedía calcular la deducción por doble imposición interna, a raíz de la enajenación de los títulos para su amortización por la entidad participada.

Debemos recordar que esta Sala ya se ha pronunciado sobre la cuestión debatida en las sentencias de 20 y 24 de mayo de 2010 ( casaciones 2970/05 y 106/09 ), en las que se trataba de una operación análoga desarrollada por P. ESPAÑA, S.L., a cuyos pronunciamientos nos debemos remitir a fin de salvaguardar el principio de unidad de doctrina.

También debemos tener presente que se desconoce cuál fue la efectiva tributación, que en proporción a los títulos amortizados, la entidad participada P. ESPAÑA S.L., satisfizo al erario público en su autoliquidación. Aspecto, por otro lado, que no ha sido suscitado por las partes ante la Audiencia Nacional, ni ante esta Sala.

La doble imposición intersocietaria tiene lugar cuando se grava dos veces en concepto de impuesto sobre sociedades un mismo dividendo o participación en beneficios: la primera, al tributar la entidad que los obtiene por el beneficio originado, y la segunda, cuando dicho beneficio se reparte, sometiénose a imposición a la entidad que lo recibe, por el rendimiento obtenido; se genera así un doble gravamen societario.

En la transmisión de participaciones de P. PRODUCCIÓN ESPAÑA, S.L., a P. ESPAÑA, S.L., para su posterior amortización, la sociedad que adquirió los títulos no se limitó a reintegrar a los socios el capital aportado correspondiente a las acciones o participaciones adquiridas, también incluyó las reservas o beneficios no distribuidos que durante el tiempo de tenencia de los títulos se habían generado en el seno de la sociedad participada. Como quiera que la entidad participada ya había tributado por el impuesto sobre sociedades (extremo que damos por cierto), tendría lugar una doble imposición económica al haber tributado en sede de la partícipe, en proporción a la cartera, y posteriormente en sede del accionista transmitente, por el incremento de renta.

Esta doble imposición es la que pretende corregir el artículo 28.3 de la Ley 43/1995 , con arreglo al que la «deducción también se aplicará en los supuestos de liquidación de sociedades, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global del activo y pasivo, respecto de las rentas computadas derivadas de dichas operaciones, en la parte que corresponda a los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital, y a la renta que la sociedad que realiza las operaciones a que se refiere el párrafo anterior deba integrar en la base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 15.3 de esta Ley».

Como se desprende del citado artículo, la base sobre la que se calcula la deducción está constituida por el incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluidos aquellos incorporados al capital social correspondiente a cada participación transmitida y que se hubieran generado durante el tiempo de permanencia en la cartera del socio, con el límite de la renta que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión (diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión de los títulos). Es a esta base a la que se le aplica el tipo de gravamen correspondiente y no a la renta puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión de los títulos.

La renta adquirida constituye un límite máximo para determinar el importe a deducir en concepto de doble imposición, puesto que si los dividendos o beneficios no distribuidos superan el importe de la renta obtenida, ésta constituirá el tope o la base sobre la que aplicar el tipo de gravamen.

Conviene puntualizar que, tratándose de un procedimiento para evitar la doble imposición económica, el importe de la deducción nunca puede ser superior a la efectiva tributación que por los dividendos o beneficios no distribuidos se produjo en sede de la entidad que adquiere los títulos para su posterior amortización. De no ser así, no estaríamos corrigiendo la doble imposición, sino permitiendo una indeseable financiación o retribución a cargo del erario público.

En el presente caso, habida cuenta de las anteriores reflexiones y a la vista de los datos que han sido tenidos en cuenta por la sentencia de instancia, debemos confirmar su criterio en todos los extremos.”

**Sentencia de 17 de Enero de 2012. Recurso de Casación núm. 2142/2010. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000. Acreditación de deducción por doble imposición. Deducción por doble imposición interna del art. 28 de la ley del Impuesto sobre Sociedades respecto de los dividendos repartidos con cargo a reservas por la entidad S. M., correspondientes a las acciones de esta última entidad adquiridas por M. con posterioridad al 9 de junio de 1996. Si bien la carga de la prueba de la deducibilidad le corresponde al sujeto pasivo, una vez hecho los esfuerzos probatorios oportunos y obrando los datos completos en poder de la Administración, le corresponde a ésta su incorporación y más cuando así fue solicitado por el interesado. La valoración de la prueba realizada en la instancia, salvo casos tasados, no resulta revisable en casación. FD Tercero.**

**Sentencia de 19 de Enero de 2012. Recurso de Casación núm. 6121/2007. Impuesto sobre Sociedades. Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1997. Deducción para evitar la doble imposición interna . Participaciones en beneficios de otras entidades residentes: cantidades recibidas en concepto de reparto de reservas: deducción procedente tras la práctica de ajustes extracontables:.**

FD Undécimo “(...). Dado lo términos en los que se pronunció el TEAC, que para nada alude a los ajustes extracontables que se produjeron, lo que sí hace la sentencia de instancia, y los términos en los que se pronuncia la Sala de instancia, parecen tomar

como presupuesto insoslayable para la determinación de la base imponible, la contabilización de los dividendos en los beneficios de la sociedad, esto es, su efectivo cómputo, por lo que al no haber tenido lugar el mismo, esto es computar como ingresos por dividendos la totalidad de 153.083.740 ptas., en lugar de las computadas 58.645.072 ptas., no es posible practicar la deducción. A nuestro entender, dicho parecer no puede mantenerse pues con ello lo que en realidad se hace es identificar resultado contable con base imponible, lo cual sólo es admisible, artº 10.3 de la Ley 43/1995 , si se añaden las excepciones pertinentes; las normas contables determinan, desde luego, el resultado empresarial, pero en modo alguno, inexorablemente, de las mismas se deriva sin más la deuda tributaria, en tanto que las magnitudes utilizadas para determinar esta en el Impuesto de Sociedades, no son coincidentes con aquellas. De ahí que el mismo artº 10.3 de la Ley 43/1995 , establezca las prevenciones pertinentes, cuando tras identificar el resultado contable con la base imponible del impuesto, añada las excepciones en referencia a las normas fiscales por razón de la calificación, valoración e imputación temporal, lo que va a obligar a la realización de los ajustes pertinentes en la base imponible. Y si descendemos a las deducciones resulta incuestionable que existen operaciones que dan derecho a deducir en el Impuesto de Sociedades y que no han tenido reflejo contable.

Se desprende, por tanto, de la razón denegatoria de la deducción pretendida contenida en la sentencia de instancia, que si la parte recurrente hubiera computado correctamente como dividendos obtenidos en el período impositivo la totalidad de los 153.083.740 ptas. mediante su contabilización, si hubiera tenido derecho a la deducción, con independencia de las ulteriores vicisitudes, en concreto con la transferencia de los 94.438.668 ptas. a la que se obligó por pacto interpartes, con la entidad P..., S.A.. Sucede sin embargo, como así se recoge expresamente en la sentencia de instancia, que se practicaron ajustes extracontables sobre el resultado contable, con la finalidad de corregir el error sufrido a los efectos de hallar la correcta base imponible; no discutiéndose que materialmente tenía derecho a la deducción, en la proporción pertinente de la totalidad de los dividendos percibidos de M..., la ausencia de cómputo de la totalidad, a efecto de la determinación de la base imponible, se salvó mediante los ajustes extracontables llevados a cabo.

El motivo debe, pues, ser acogido.”

**Sentencia de 20 de Marzo de 2012 , Recurso de Casación núm. 5652/2008. Impuesto de Sociedades, ejercicio 1994.**

**FD Primero** “ (...)En la sentencia se partió de los siguientes elementos de hecho:

<<"En el informe ampliatorio se hace constar que la entidad compra unos valores de T. SA, 6.650.000 acciones, a una entidad no residente en España el 26 julio 1994 y los

vende el día siguiente. Simultáneamente se realizan unas operaciones de compraventa de productos derivados sobre dichas acciones. Se trata de una operación en la que desde el principio se sabe el precio de compra, el de venta, el dividendo a cobrar, y el resultado neto de la operación. Entre la compra y la venta se percibe el dividendo por la entidad actora de 246.050.000 ptas, por lo que el valor del cupón corrido ya está incluido en el precio de compra. La entidad se deduce las retenciones practicadas por la sociedad pagadora del dividendo y practica deducción por doble imposición de dividendos. La Inspección lo rechaza porque entre sus rendimientos no existen los pretendidos dividendos. En la venta de acciones propias a los socios se aplica el valor de mercado por tratarse de una operación vinculada. Y sobre la doble imposición de dividendos la normativa vigente en 1994 permite la deducción en la cuota del montante de aplicar a la diferencia entre los ingresos y los gastos específicamente imputables el 50% del tipo de gravamen de la receptora del dividendo.

B. Capital contabiliza el dividendo cobrado como ingreso, se aplica la deducción correspondiente para evitar la doble imposición por 43 millones de ptas, y se deduce en la cuota la retención soportada sobre tales dividendos por 61'5 millones de ptas, retención ésta cuya deducción en cuota admitía el acta de la inspección pero no el acuerdo de liquidación. En la compra- venta de acciones B. sufre una pérdida de 33.664.300 ptas, y paralelamente a esta compraventa de acciones se realizan compraventas de derivados sobre dichas acciones y el resultado de esa compraventa de opciones genera una pérdida de 205.283.500 ptas".>>. **Improcedencia de la deducción. Bajo la simulación de compraventa de acciones y opciones sobre las mismas, existe un contrato disimulado tendente a evitar la tributación por una entidad no residente de los dividendos obtenidos, siendo este contrato real un mandato de cobro de los dividendos. De esta forma, lo único que debe someterse al impuesto sobre sociedades correspondiente a B. es la retribución que esta ha percibido en concepto de comisiones, pero no los dividendos que son de la titularidad de M.. La naturaleza real de la operación impide la deducción de la cuota por dividendos provenientes de otra sociedad, al tratarse de una comisión. FDS Primero a Cuarto.**

**Sentencia de 24 de Mayo de 2012 , Recurso de Casación núm. 4271/2008. Impuesto de Sociedades, ejercicio 1994. Aplicación de la deducción del 100% a los dividendos percibidos. .Una vez reconocida por la Administración la aptitud de la entidad para constituir la relación jurídico-tributaria en los términos previstos en el citado artículo 173 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, en las concretas condiciones de su calidad irregular -escriturada pero no inscrita- no podía ignorar esta misma condición a la hora de calificar su posición de sociedad dominante cuando ésta solicitó que se le aplicara el apartado segundo del propio precepto y la deducción del 100 de 100 en él previsto.FD Tercero. En igual sentido, Sentencia, de**

fecha 22 de Noviembre de 2011, Recurso de Casación núm. 3193/2007, FD Tercero.

Sentencia de 12 de Junio de 2012 , Recurso de Casación núm. 1142/2009. Impuesto de Sociedades , ejercicio 1992 .Improcedencia de la deducción del 100% por doble imposición de dividendos como consecuencia del canje de acciones. Pretensión de rectificación de la autoliquidación planteada por primera vez en vía de alegaciones durante las actuaciones de Inspección.

Cualquiera que sea el momento, dentro del procedimiento de regularización, en que se haya planteado la rectificación de la autoliquidación, la Administración Tributaria debe resolverla conforme a lo establecido en la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre.. El artículo 24 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , al establecer la deducción por doble imposición de dividendos, en un 50%, señala en su apartado Dos la elevación al 100% de la deducción en el caso de "los dividendos procedentes de una sociedad dominada, directa o indirectamente, en más de un veinticinco por ciento, por la sociedad que perciba los dividendos, siempre que la dominación se mantenga de una manera ininterrumpida durante el período en que se distribuyen los beneficios como en el inmediatamente anterior". Es este último requisito de mantenimiento de la dominación durante los ejercicios 1991 y 1992 el que no se cumple en el supuesto contemplado, pues la sociedad recurrente B1998 SL sólo ha participado en la entidad C. Y C. S.A. (C.) durante el ejercicio 1992, año de su constitución, sin que pueda tomarse en consideración el que D<sup>a</sup> Teresa y Doña Angustia , que fueron las que aportaron las acciones para la constitución de B1998, tuvieran la dominación de C. en fecha anterior, habida cuenta que del precepto transcrito se desprende que la dominación ha de ser de la sociedad, y esta carecía de ella en una fecha en que no existía. La neutralidad del impuesto no se lesiona pues las dos personas físicas titulares de las acciones transmitidas tendrían derecho, en su caso, a la deducción por la doble imposición de dividendos, en la cuantía que establece el artículo 78.7 a) de la Ley 18/1991, del IRPF , sin que en dicho precepto legal se recogiera el derecho del cómputo de la antigüedad de la participación a los efectos de aplicar la deducción por doble imposición societaria.FD Segundo .

Sentencia de 22 de Junio de 2012 , Recurso de Casación núm. 1600/2009. Impuesto de Sociedades, ejercicio 1993. Establecimientos permanentes La interpretación que debe hacerse de los artículos 7 y 24 del Convenio de Doble Imposición con Portugal

es la de que el Convenio establece que las rentas de los establecimientos permanentes, ya sean positivas o negativas, sólo pueden ser consideradas en el Estado donde se sitúe el establecimiento permanente, esto es, el Estado fuente de la renta, y ello porque el mecanismo establecido en el Convenio es el de la exención de las rentas obtenidas por el establecimiento permanente en Portugal. Conforme a ello, y toda vez que la entidad, por imperativo legal, debe integrar en su resultado contable la renta obtenida por su establecimiento permanente en el extranjero, lo que debe, a su vez, es practicar un ajuste para eliminar el efecto de dicha renta en su declaración por el Impuesto sobre Sociedades en España, ajuste que en el caso de pérdidas debe ser positivo, y negativo en caso de obtener beneficios, consiguiéndose así la neutralidad impositiva, ya que ni los beneficios tributarían doblemente, pues sólo se considerarían en el Estado fuente, ni las pérdidas se computarían doblemente, puesto que solo se tendrían en cuenta también en el Estado de fuente. FD Séptimo.

Sentencia de 18 de Julio de 2012 , Recurso de Casación núm. 6177/20082. Impuesto de Sociedades, ejercicio 1999. Es imprescindible la "doble imposición" para que opere la deducción invocada, pues sin doble imposición es estructuralmente imposible la deducción pretendida. El mero hecho de que tales dividendos hayan sido objeto de doble gravamen no genera derecho a la deducción si no se integran tales rentas en la base de quien pretende la deducción .La entidad recurrente pretende un régimen especial para las reservas de la sociedad absorbida que fueron generadas antes de que la entidad absorbente adquiriera las acciones o participaciones de la entidad absorbida. Pero tal distinción carece de apoyatura legal alguna pues la participación que el artículo 103 de la LIS regula no consiente la diferencia de origen . FDS Tercero y Cuarto

Sentencia de 3 de Diciembre de 2012, Recurso de Casación núm. 6043/2009 Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 1998. Deducciones por doble imposición de dividendos y de sus saldos pendientes de aplicación.: distribución de dividendos o participación en beneficios que producen una depreciación del valor de la participación; improcedencia de la aplicación del artículo 28. Apartado 4, letra e), de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades.

**FD Cuarto** “ (...) Resumidos los hechos, es llegado el momento de definir si los mismos revelan circunstancias que determinen o no el derecho a la deducción por doble Imposición interna.

Tal cual resulta del relato, se enfrentan dos posturas, la de la Inspección, ratificada por el TEAC y la sentencia recurrida y la de la recurrente; ambas tratan de fundamentarse en el precepto señalado en el motivo: el artículo 28.4.b) y excepción e') de la Ley 43/1995.

La Ley 43/1995 regula en su artículo 28 la deducción por doble imposición interna de dividendos. En su apartado 4, establece una serie de supuestos en los que no procede la deducción. En lo que aquí interesa, y según la redacción vigente en 1998, tales casos son:

"4. La deducción no se practicará respecto a las siguientes rentas:

b) Las derivadas del reparto de beneficios existentes en el momento de la adquisición de la participación siempre que la misma se hubiere adquirido a personas o entidades no residentes en territorio español, o a personas físicas residentes en territorio español vinculadas con la entidad adquirente, o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas personas o entidades.

Lo previsto en esta letra no se aplicará cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

e') El reparto de beneficios no haya determinado una disminución del valor de la participación. A estos efectos se entenderá por valor de la participación el precio pagado por su adquisición, incluidos, en su caso, los dividendos acordados y no pagados en el momento de la adquisición".

La inadmisión de la deducción exige, en primer lugar, que se den los requisitos establecidos en el apartado b) anterior, y en segundo lugar, que no concurra la circunstancia recogida en el apartado e'). En efecto, una de las limitaciones a practicar la deducción para evitar la doble imposición establecida en la letra e) del apartado 4 del artículo 28 de la LIS consiste en que no procede aplicar esta deducción cuando la distribución del dividendo haya producido una depreciación del valor de la participación en la sociedad que lo distribuye. Esta situación tendrá lugar cuando se haya adquirido una participación en el capital de otra sociedad en donde el precio de adquisición de la misma incorpora las reservas (expresas y tácitas) constituidas por esa entidad hasta el momento de la compra, de manera que cuando el importe de esas reservas sean objeto de distribución al socio en forma de dividendos, éstos se integrarán en la base imponible del sujeto pasivo por cuanto estarán contabilizados como ingreso en la cuenta de resultados y, al mismo tiempo, el valor de la participación se habrá depreciado como consecuencia de esa distribución, lo cual motivará la dotación contable de una provisión que recoja el importe de dicha depreciación, salvo que con posterioridad a la compra la sociedad haya generado beneficios por importe igual o superior al dividendo distribuido.

En estos casos el sujeto pasivo no integra en su base imponible una renta neta como consecuencia del dividendo percibido, por cuanto el ingreso correspondiente al mismo se neutraliza con el gasto asociado a la depreciación, lo cual supone que en este sujeto no haya tributación efectiva sobre ese dividendo y, por tanto, que no exista doble imposición sobre dicho dividendo. Ello justifica que se excluya la aplicación de la

deducción cuando la distribución del dividendo implique una depreciación de la participación.

(...)

Los hechos de trascendencia económica que se documentan en las operaciones jurídicas antes señaladas serían estos:

B.L S.A., en virtud de su constitución, adquiere de la compañía holandesa B. FINANCE VV, acciones de I. S.A. por su valor teórico de 6.800.000.000 de pesetas (40% del capital).

En 1997, I. S.A. reparte dividendos con cargos a las reservas correspondiendo a B.L S.L. 5.820.000000 pesetas.

Quiere ello decir que , de conformidad con el artículo 28.4.b) de la Ley 43/95 (50) , no procedería la deducción por doble imposición toda vez que la renta obtenida por BL, S.L. procedería del reparto de los beneficios ya existentes en el momento de momento de la adquisición (constitución) y la participación habría sido adquirida a entidad no residente en territorio español (Holanda).

Cierto es que el precepto, en el apartado e') del artículo 28.4.b) contraexcepciona aquella regla, para el caso de que el reparto de beneficios no hubiera determinado una disminución del valor de la participación. A estos efectos -añade el precepto-- se entenderá por valor de la participación el precio pagado por su adquisición, incluidos, en su caso los dividendos acordados y no pagados en el momento de la adquisición.

Pues bien, si, como se ha indicado, el valor de la participación adquirida de la compañía holandesa fue de 6.800.000.000 pesetas resulta que los beneficios repartidos en 1997 y por importe de 5.820.000.000 pesetas, han determinado una disminución en el precio de adquisición, toda vez que las reservas acumuladas y repartidas, ya habían sido computadas como parte del valor de la participación en su día adquirida (en 1996).

Pretende la recurrente romper el esquema descrito -disminución del valor de adquisición--, al afirmar la existencia de plus valías tácitas, que habitan determinado la permanencia del valor de la participación, sin embargo, es de ver que lo que constituye la base de la deducción es el incremento neto de los beneficios de la sociedad participada imputable a la participación transmitida, por lo que caso de que existieren plus valías tácitas incorporadas en el precio de adquisición, dichas plus valías no forman parte de la base de las deducciones.

La Sala de instancia consideró que no existían plusvalías tácitas que dieran lugar a la corrección del valor teórico contable.

La cuestión, pues, no es jurídica, sino estrictamente fáctica, a saber, si existían plusvalías tácitas; para la Sala de instancia evidentemente no las había, para la recurrente las mismas quedaron probadas de los informes periciales. Lo cual nos conduce a que el debate gire en torno a la valoración de estos informes periciales.

En definitiva, es la parte recurrente la que efectúa su propia valoración de los informes periciales obteniendo una conclusión distinta a la existencia de plusvalías tácitas, mas ni alega, ni menos aún justifica, que la valoración del Tribunal de instancia fuere irrazonable, arbitraria o ilógica. No es posible sustituir la valoración de la Sala de instancia por la del recurrente tal como reiteradamente sostiene este Tribunal.

En consecuencia, el motivo debe ser desestimado y confirmada la improcedencia de la deducción aplicada.”

## **2.Deducción para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo**

**Sentencia de 20 de Octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 6120/2007 .Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1995. .Deducción para evitar la doble imposición internacional .Impuesto satisfecho en Angola. En nuestro ordenamiento no se sujeta a gravamen la totalidad de la renta o rendimientos sin afectar a la naturaleza y características definidoras del impuesto sobre sociedades, existiendo supuestos que así lo atestiguan.**

“**FD Sexto** “La base argumental recogida en la sentencia de instancia, para considerar que al impuesto soportado en Angola no le era de aplicación la deducción para evitar la doble imposición, siguiendo la estela marcada por el TEAC, fue que "el impuesto satisfecho en Angola no es un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades español porque no grava la renta de la sociedad, sino únicamente los rendimientos que obtiene de la exploración y producción de petróleo". Se afirma que este impuesto satisfecho en Angola es un impuesto que " se regula de forma diferente en cada contrato suscrito entre el Estado de Angola y el "contratista", de tal forma que un mismo sujeto pasivo puede tributar de forma diferente según lo que se establezca en cada contrato firmado con el Estado de Angola, aunque la actividad que se realice sea la misma". (...).

En el presente no se discute que la recurrente ha satisfecho el gravamen, ni que los rendimientos gravados no son la totalidad de los obtenidos, sino sólo los ordinarios procedentes del petróleo. Cabe pues preguntarse si por el hecho de que no se grave la renta en su conjunto -cuando no se cuestiona que estemos en presencia de un tributo personal no real-, sino sólo los rendimientos procedentes de la explotación del petróleo y sólo los rendimientos ordinarios y no los extraordinarios, no concurre el requisito que exige el citado artº 24.4 .

Resulta innecesario volver a reproducir lo dicho anteriormente sobre la finalidad de la deducción que nos ocupa y de los límites que no debemos sobrepasar para analizar la naturaleza idéntica o análoga que se exige normativamente. Pero si consideramos conveniente recordar que con la deducción se pretende evitar gravar dos veces los

mismos beneficios o rentas que ya han tributado, posibilitando total o parcialmente deducir lo satisfecho en otro Estado; lo que además se conecta sin dificultad con el principio de capacidad económica.

El Impuesto sobre Sociedades español es un tributo directo y personal que grava la renta de las sociedades; no se discute que el impuesto de Rendimiento sobre los Petróleos angoleño, es un impuesto directo y personal que grava, no la totalidad, sino la renta procedente de la explotación de petróleo. La diferencia, por tanto, para negar la naturaleza análoga, parece encontrarla la sentencia de instancia en que cuando se delimita la naturaleza del impuesto español se exige que se grave toda la renta, la renta total y en su conjunto de la sociedad en un período determinado; por lo que al gravarse sólo la renta ordinaria procedente de la explotación de petróleo por el impuesto angoleño, se establece una diferencia que hace que estemos ante tributos de naturaleza distinta, al menos, no idéntica o análoga.

Sucede, sin embargo, que la ley española, ni la 61/1978 , ni las posteriores que regulan el impuesto y que lo dota de las características esenciales e identificativas de esta figura tributaria, no exige que se grave la totalidad de la renta o rendimientos, baste fijarnos en el tratamiento que al respecto ofrece la Ley 61/1978 , para comprobar que en nuestro ordenamiento no se sujeta a gravamen la totalidad de la renta o rendimientos sin afectar a la naturaleza y características definidoras del impuesto sobre sociedades, existiendo supuestos que así lo atestiguan. Lo cual viene a ser confirmado por el propio legislador que ofrece una interpretación, de lo que debe entenderse gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, artº 20 bis de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre , por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, configura la "exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español" , como sigue:

"1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del 5 por 100.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el art. 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades.

b) Que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa.

A estos efectos, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, siquiera sea parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquélla".

Precepto que es reproducido en el artº 21 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, artículo que regula la "exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español".

Por lo demás, no alcanzamos a comprender, ni se recoge explicación en la sentencia, el mecanismo por el cual el contrato de Participación de Producción del Bloque III, aprobado por Decreto nº 52/92, y aplicable al Bloque 3/85 , puede alterar la esencia y naturaleza del impuesto angoleño, más cuando en la propia sentencia se transcribe el contenido del contrato que expresamente recoge que la recurrente está obligada a pagar un impuesto sobre los rendimientos obtenidos en la explotación del Bloque 3/85.

Todo lo cual nos lleva a estimar la pretensión actuada en este punto.”**En el mismo sentido la sentencia de 15 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 501/2008 , FD Séptimo..**

**Sentencia de 24 de Octubre de 2011. Recurso de Casación núm. 4288/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1997, 1998 y 1999. Doble imposición internacional. Préstamo . El préstamo, independientemente de quién fuera la entidad que originariamente lo concedió, fue cedido a A. P. S.L., por la mencionada compañía radicada en territorio de soberanía portuguesa, siendo, por lo tanto, aplicable el CDI suscrito entre España y Portugal el 26 de octubre de 1993 .FD Segundo**

**Sentencia de 15 de Diciembre de 2011. Recurso de Casación núm. 668/2009 .Impuesto sobre Sociedades. Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1998. Minoración de la deducción por doble imposición internacional al no haberse tributado efectivamente en Venezuela .**

**FD Sexto** “Restan, pues, por analizar los motivos séptimo y noveno del presente recurso.

En cuanto al primero ellos, es decir, el que figura en el recurso de casación como séptimo, resulta preciso señalar que la Inspección procedió a minorar deducción por doble imposición internacional que había practicado la entidad recurrente, por importe de 4.975.706.642 ptas. correspondientes a dividendos percibidos por BSCH del Banco de Venezuela, en aplicación del artículo 30 bis) de la ley 43/1995 (Deducción para evitar la doble imposición económica internacional. Dividendos y plusvalías de fuente extranjera), por considerar que Banco Venezuela no estaba sujeto a un gravamen de "características comparables" al impuesto español, tal como exige el artículo 30.3.b) de la Ley 43/1995 , sino a un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que el resultado contable es ajustado por el efecto de la inflación en los activos no monetarios y en el neto patrimonial, añadiéndose en el Acta que los beneficios indicados por el importe antes señalado "no soportaron cuota por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas de Venezuela, razón por la cual tampoco corresponde aplicar la deducción por doble imposición internacional por impuesto efectivamente pagado del art. 30 de la LIS".

Esta misma postura es mantenida por el TEAC y en la sentencia de instancia.

Frente a ello, alega la entidad recurrente que durante el procedimiento aportó copia de las correspondientes declaraciones por el Impuesto a los Activos Empresariales de los ejercicios cerrados a 30 junio 1997 y 30 junio 1998, de los que resulta un pago de 1.040.281.975,16 y 1.435.155.590 bolívares, respectivamente, sin que el órgano de instancia otorgara virtualidad alguna a dicha prueba.

También expone que la existencia del ajuste por inflación, al que hace referencia la sentencia recurrida, no justifica que el impuesto sobre sociedades español y venezolano no fueran comparables en 1998, ya que un ajuste similar existe en el impuesto vigente en Venezuela al tiempo de la negociación y firma del Convenio para evitar la doble imposición entre Venezuela y España, firmado el 8 abril de 2003, y ello no fue óbice para que dicho Convenio se firmara, de forma que si la estructura del Impuesto sobre Sociedades español es comparable con el impuesto venezolano en 2001-el impuesto sobre la renta vigente en 2003 en Venezuela era el establecido por la Ley de Impuesto sobre la Renta publicado en la gaceta oficial número 5566 extraordinario, de fecha 28 diciembre 2001 y la citada ley contiene un título IX denominado de los ajustes por inflación-, también lo fue en 1998.

Al margen de la controversia sobre el sentido en el presente caso del concepto jurídico indeterminado "características comparables", lo cierto es que la sentencia confirma la resolución impugnada, pues constata que "como resultado del ajuste por inflación aplicado en Venezuela se deriva la ausencia de tributación para la entidad venezolana" y ello tiene que llevar aparejado automáticamente la desestimación del motivo, pues el régimen de deducción por doble imposición exige, por definición, que concurra la misma, lo que queda reflejado en la Ley 43/1995 al hacer referencia a un impuesto "efectivamente pagado" respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos (artículo 30 LIS) o , de otra forma, al exigir que entidad participada estuviera "sujeta y no exenta a un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto de Sociedades" ( artículo 30 bis).Como dice en su resolución el TEAC, el

objetivo de la normativa del tipo de la que estudiamos ha sido siempre la misma: "eliminar la doble imposición.; de modo que también siempre ha tenido como presupuesto para su aplicación, la realidad fáctica de aquella". Este es el sentido, y no otro, que ha de darse al artículo 21 del actual Texto Refundido del Impuesto de 2004 , que tras la Ley 62/2003, ha sustituido la expresión "esté sujeta y no exenta", por la de que la entidad " haya estado gravada" en el ejercicio" .

En el caso presente, tal como se recoge en el Acta de Inspección, y después se explicita en el acuerdo de liquidación, el ajuste por inflación de la legislación venezolana determinó la transformación del resultado contable positivo en una base imponible negativa, lo que determina la ausencia de tributación. La corrección monetaria o ajuste por inflación, dice el Acuerdo liquidatorio "implica considerar que... la totalidad de la renta no debe tenerse por tal ya que el valor del capital aplicado a la actividad empresarial ha disminuido por causa de la inflación, de manera tal que aquella renta debe aplicarse al mantenimiento de dicho valor. Una renta determinada, a efectos fiscales, bajo las consideraciones precedentes, dista mucho de la renta que grava nuestro Impuesto de Sociedades".

Ciertamente que tiene razón la Administración Tributaria cuando afirma que en el extremo al que acabamos de referirnos no son comparables el sistema fiscal venezolano y el español, pese al régimen de corrección monetaria del artículo 15.11 de la Ley 43/1995 , que solo es aplicable a beneficios extraordinarios resultantes de inmovilizado de carácter inmobiliario. También es cierto que tiene peso específico del argumento utilizado por la parte recurrente en orden a que si el ajuste por inflación seguía siendo elemento estructural diferenciador suficiente como para no considerar comparables los impuestos que gravan las rentas de entidades en España y Venezuela, se firmara en 2003, el Convenio de doble imposición entre España y la República Bolivariana de Venezuela.

Sin embargo, lo que resulta realmente trascendente es que, incluso en el caso de que las características de los sistemas tributarios fueran comparables, es la falta del presupuesto básico de la aplicación de la regla de la doble imposición, esto es, la tributación efectiva en Venezuela en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas, y no en ningún otro, no referido en la sentencia recurrida, y que en el presente caso no se ha producido.”

**Sentencia de 19 de Enero de 2012, Recurso de Casación núm. 6121/2007. Impuesto sobre Sociedades. Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1997 . Art. 29 de la Ley 43/1995 . Deducción para evitar la doble imposición internacional. Requisitos: que se haya satisfecho el gravamen correspondiente al Impuesto sobre Sociedades , como consecuencia de la obtención de ingresos o rendimientos en el extranjero, en el país en el que se originó la renta. Sociedad española que asume en Egipto los impuestos derivados de la explotación de hidrocarburos.**

**FD Quinto”** ( ..)Dado que no es objeto de controversia a la vista de los términos en los que se pronuncia la Sala de instancia, el carácter análogo del gravamen egipcio al

impuesto sobre sociedades español, al menos si dejar constancia, aunque sea brevemente, que el contraste entre los dos impuestos descubre la naturaleza análoga que requiere el citado artº 29 de la Ley 43/1995 ; desde luego es trasladable aquí lo dicho en la sentencia de instancia sobre la depuración de la expresión "naturaleza análoga" cuando entra sobre el supuesto de la deducción por doble imposición internacional referido a Dubai.

Abordando la cuestión desde otra perspectiva, evitando identidades perturbadoras, puesto que no puede pretenderse, ni lo exige así la ley, utilizar la estructura y características del impuesto de sociedades español como plantilla delimitadora de la analogía o similitud necesaria, cabe preguntarse si en ambos impuestos se grava la misma materia imponible y por los mismos períodos. El Impuesto sobre Sociedades español es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades, obtenida durante un determinado período; el impuesto egipcio, si atendemos al artº 111 de la Ley 157/1981 , versión Ley 187/1993, es "un impuesto anual sobre la totalidad de los beneficios netos de las Sociedades por Acciones que operen en Egipto, con independencia de cuál sea su objeto", aplicándose entre otros a "establecimientos extranjeros que operen en Egipto... respecto a los beneficios que obtengan por las actividades que desarrollen en Egipto", esto es, responde a la misma naturaleza que el impuesto español, son impuestos similares, impuestos directos que recaen sobre la misma materia imponible, la renta o beneficio de las sociedades generados en un período determinado; de suerte que si el establecimiento permanente que posee la recurrente en El Cairo tributa efectivamente por los beneficios obtenidos en las cuatro explotaciones que gestiona en Egipto por el impuesto egipcio en 1997, de tener que tributar por los mismo beneficios en España en 1997, se estaría gravando la misma materia imponible dos veces, con quiebra del principio de neutralidad puesto que se vulnera la igualdad de rendimientos reales netos de impuestos derivados de la actividad desarrollada en el extranjero y la justa competencia, como denuncia la parte recurrente.(...)

Ya se ha indicado que a la vista de la regulación de la Ley egipcia 157/1981, ha de concluirse que estamos en presencia de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al impuesto sobre sociedades español. No se cuestiona que REXE obtuviera rendimientos y que, artº 111 del texto legal egipcio, están sujetos los mismos a gravamen. Toda la polémica se concentra en descubrir si la recurrente ha satisfecho efectivamente dicho gravamen.

Conforme al artº 29 de la Ley 43/1995 , en lo que ahora interesa, el derecho a la deducción se extiende al importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntico o análoga a este impuesto. Salvada la analogía, y limitada la similitud entre los gravámenes a los términos vistos y anteriormente delimitados, lo que en modo alguno cabe es que se extienda el requisito más allá de esta

exigencia, y se pretenda un paralelismo, imposible en la mayor parte de los casos por razones obvias, entre el impuesto de sociedades español y el extranjero, de suerte que se exija la identidad en la relación jurídica tributaria. Por ello, más allá de establecer paralelismos entre la relación jurídica derivada de ambos gravámenes, el impuesto de sociedades español y el extranjero, lo que se exige legalmente es el dato fáctico y real de que el sujeto pasivo del impuesto de sociedades en España, haya satisfecho el gravamen extranjero de análoga naturaleza, y es ese dato el que debe de descubrirse, o no, del análisis de las pruebas y antecedentes obrantes “.

(...)

Si el beneficio o renta obtenida por REXE se encuentra sujeta al citado impuesto, si se satisface el mismo a su nombre y por su cuenta, parece fuera de toda duda que quién soporta de manera efectiva el impuesto es REXE, por lo que cumplida la condición del artº 29 de la Ley 43/1995 , tenía derecho a la deducción.”

**En el mismo sentido las Sentencia de 20 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 6120/2007, FDS Cuarto y Quinto , 9 de Noviembre de 2011 ,Recurso de Casación núm. 6286/2007, FD Cuarto y 15 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 501/2008 , FD. Quinto. Sobre el Income Tax de Dubai y su consideración como gravamen de naturaleza análoga, Sentencia de 15 de Junio de 2011, Recurso de Casación núm. 718/2007 , FDS Tercero , “Si, por el contrario, la problemática es jurídica es claro que las argumentaciones esgrimidas por el Abogado del Estado sobre la naturaleza del impuesto dubaití no pueden ser compartidas. Efectivamente, el Abogado del Estado basa la diferenciación entre ambas figuras impositivas en que el impuesto dubaití grava la producción de hidrocarburos; en que tales ingresos son objeto de estimación y sólo son objeto de deducción sólo los costes ligados a la producción; se trata de un impuesto que sólo afecta a determinadas empresas, y se trata de un paraíso fiscal.**

Es evidente, como claramente se infiere del artículo 24.4 de la Ley 61/78 que ninguna de estas dos últimas circunstancias (ámbito subjetivo limitado y paraíso fiscal) es relevante en la deducción que dicho texto regula, pues no son objeto de mención en él. De otro lado, y con respecto a los dos primeros argumentos esgrimidos, es evidente su intrascendencia si se tiene presente que el propio legislador en el artículo 20 bis de la Ley 43/95 afirma: "aquellos tributos extranjeros que hayan tenido como finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, siquiera sea parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquélla .",**Cuarto y Quinto.**

**Sentencia de 22 de marzo de 2012 , Recurso de Casación núm. 6366/2008.Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada , ejercicio 1996.Concepto**

de "gravamen comparable" para la doble imposición. En modo alguno puede sostenerse que gravamen de características comparables alcance a la equiparación de la presión fiscal en ambos impuestos, como pretende la recurrente. No concurriría el requisito que legalmente se exige si la participada estuviera sujeta pero exenta al impuesto de características comparables al impuesto sobre sociedades español; pero este no es el caso, puesto que no se ha acreditado que estuviera exenta, sino simplemente que no soporta la sociedad participada la misma presión fiscal, pero como se ha razonado, siendo este un elemento adjetivo, no puede integrar el concepto de gravamen de características comparables..FD Octavo

Sentencia de 21 de Mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 2145/2006. Impuesto sobre Sociedades. Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1992. Se descarta que la Ley 61/1978 incurriera en una discriminación prohibida por el derecho comunitario, por restricción a la libre circulación de capitales, al negar la deducción en la cuota para evitar la doble imposición internacional del impuesto devengado y no satisfecho en el extranjero por exención o bonificación. Contraposición del art. 24.4 LIS con el art. 57.1 LGT. FD Cuarto. En el mismo sentido, las Sentencias de 12 de Marzo de 2012, Recursos de Casación núms.m 6694/2003 y 4536/2004, FDS Segundo, que citan los Recursos de Casación 8401/03 y 4150/04, resueltos en sentido desestimatorio para la recurrente por las sentencias pronunciadas por esta Sala el 29 de octubre de 2009 y el 21 de enero de 2010, respectivamente.

Sentencia de 7 de junio de 2012, Recurso de Casación núm. 233/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1993. Deducción por doble imposición conforme al Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974..

El TS, diferencia dos figuras distintas: i) entax sparing, en el que se concede la imputación ficticia del total del impuesto que el Estado de la fuente hubiera podido percibir de no haber mediado el incentivo o ventaja fiscal para el desarrollo económico; esto es, el contribuyente se deduce en su Estado de residencia la cantidad que hubiera soportado en el Estado de la fuente de no haberse beneficiado de los incentivos o ventajas previstos en la legislación de este. ii) El matching credit se caracteriza porque el Estado de residencia consiente en deducir de su impuesto una cantidad, parcialmente ficticia, representativa del gravamen extranjero; cantidad que es fijada a un tipo superior al efectivamente pagado en concepto de impuesto en el Estado de la fuente, como contrapartida a la pérdida presupuestaria soportada al reducir la imposición de origen. Como se observa, se parte de la ficción de que el impuesto extranjero se ha exaccionado a un tipo superior al efectivamente soportado. Es esta segunda y no la primera la que se recoge en el Convenio. En definitiva, dado el gravamen al que hizo frente en Brasil la parte recurrente, ascendió a la suma de 12.197.881 ptas. (73.310,74 euros), al aplicarle sobre los intereses gravados el tipo del 15%, lo procedente era aplicar sobre la misma base de deducción un interés ascendente al tipo del 20%, esto es 16.263.841 ptas. (97.747,65 euros), tal y como aconteció. FD Cuarto.

### **3.Deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios.**

**Sentencia de 14 de noviembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 584/2009 . Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1998. Doble imposición internacional : percepción de los intereses devengados por el establecimiento permanente.**

**La compañía recurrente percibió intereses pagados por la sucursal en Madeira, territorio portugués, de una sociedad establecida en Brasil. El origen de esos intereses era un préstamo cedido a la recurrente, y la pretensión de la actora era que se tomara en consideración el criterio del CDI firmado entre España y Brasil para la determinación de la base imponible a fin de evitar la doble imposición en la percepción de los intereses devengados por el establecimiento permanente. La Sala de instancia, habida cuenta del lugar de radicación de la mencionada sucursal, que es la que abonaba los intereses, consideró aplicable para evitar la doble imposición internacional el Convenio firmado entre España y Portugal. Así, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses y que soporten la carga de los mismos, los intereses se considerarán procedentes del Estado contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija. Por lo tanto, si el establecimiento permanente radicaba en territorio portugués, el CDI aplicable, como acertadamente determinó la sentencia de instancia, era el Hispano-Portugués; con independencia de cual fuera la residencia de la entidad matriz. FDS Segundo y Tercero.**

**En el mismo sentido, Sentencia de 24 de Octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 4288/09, FD Segundo.**

## **XVI). Bonificaciones**

### **1.Obligaciones bonificadas**

**Sentencia de 18 de Marzo de 2011 , Recurso de Casación núm. 5488/2006. Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada ejercicio 1997. FD Noveno .Obligaciones bonificadas. No deducibilidad . No se trata se trata de verdaderos y auténticos usufructos, porque lo que pretenden es la interposición de una persona distinta a las entidades de crédito, de seguros, etc., para eludir la exclusión de tales entidades del disfrute de la bonificación a que se refiere la Disposición Transitoria Tercera, apartado 2, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre , coincidente por tanto con lo dispuesto en el artículo 36 referido, que no permite la alteración de la sujeción pasiva en la cual se encuentra el derecho a las exenciones y bonificaciones .Sobre el tratamiento fiscal de las obligaciones bonificadas, la Sala**

se ha venido pronunciando en sus sentencias de 20 de febrero (recurso 8139/1998 ) y de 5 de marzo de 2004 (recurso nº 11210/1998), Asimismo las Sentencias de fecha 7 de abril de 2005 , dictada en el Rec. nº 411/02 ,de 6 de julio de 2004 , 26 de abril de 2006 , 12 de noviembre de 2007 , 21 de junio de 2008 , 23 de abril , 25 de mayo y 11 de septiembre de 2009 y 4 y 17 , 5 de julio y 21 de octubre de 2010 . En el mismo sentido , la Sentencia de 1 de Marzo de 2012, Recurso de Casación núm. 757/2008. Impuesto de Sociedades, ejercicios 1991,1992, 1993, 1994 y 1995. FDS Tercero a Sexto.Igualmente, la Sentencia de 7 de Julio de 2011 , Recurso de Casación núm. 4971/2006. FD Tercero , que cita la Sentencia de 5 de marzo de 2004 posteriormente ratificada en muchas otras entre las que se puede citar las de 3 de junio y 7 de mayo de 2009 .

## **2. Beneficios fiscales aplicables por el «Año Santo Jacobeo 2004" y el "Forum Universal de las Culturas Barcelona 2004"»**

**Sentencia de 2 de Noviembre de 2012. Recurso de Casación núm. 6218/2010. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003. Aplicación de la deducción de beneficio fiscal del Año Santo Jacobeo 2004. La solicitud del beneficio fue realizada fuera del plazo por la propia actuación de la Administración. La Sala no estimó de recibo que el retraso de aquel órgano en resolver -el Consejo Jacobeo - deba perjudicar el derecho de la parte a la deducción. La situación hoy contemplada nada tiene que ver con la resuelta por esta Sala en sentencia de 5 de Marzo de 2012 , recurso de casación núm. 5813/2008 , relativa a los beneficios fiscales aplicables a "Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002", pues en aquel caso el retraso de la parte no fue "provocado por la propia Administración" .FD Tercero**

**Sentencia de 7 de Noviembre de 2012. Recurso de Casación núm. 6765/2010. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003. Aplicación de la deducción de beneficio fiscal del Año Santo Jacobeo 2004. La solicitud del beneficio fue realizada fuera del plazo. Atendiendo a la propia estructura de Impuesto sobre Sociedades, el periodo impositivo debe ser aquel en que se produce el gasto cuya deducción pretende el sujeto pasivo a través del correspondiente beneficio, al margen del posible diferimiento en caso de insuficiencia de cuotas. En caso contrario tendría lugar el traslado del beneficio de un ejercicio a otro,**

**FD Tercero.-** En el único motivo a tratar formulado al amparo de la letra d) del artículo 88.1, se afirma que la sentencia de la Audiencia Nacional referida ha vulnerado la (20) Disposición Adicional Segunda de la Ley 53/2002 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social, en sus apartados Dos.1.a), Seis y Ocho, así como el artículo 7 párrafo segundo y el artículo 8 de Real Decreto 895/2003 de 11 de julio) .

El tema de debate se centra en que, según la parte, procede que en el ejercicio 2003 se le aplique a la cuota del impuesto de sociedades la deducción del 15% de las inversiones a las que se refiere el apartado Dos.1.a) de la Disposición adicional segunda de la Ley 53/2002).

La sentencia recurrida, que hace suyos los razonamientos de la Administración, basa el rechazo de las pretensiones de la recurrente en dos argumentos: la presentación extemporánea respecto del ejercicio 2003 de la solicitud de la entidad y la existencia de vinculación de la deducción a un período impositivo concreto, T. DE ESPAÑA se refiere a ámbos argumentos, aunque centra el peso de sus alegaciones en el segundo de ellos.

Sobre ambos extremos y en un beneficio fiscal muy similar al hoy debatido, nos hemos pronunciado en sentencia de 5 de Marzo de 2012, recurso de casación núm. 5813/2008, resolución en la que confirmábamos la sentencia, con fecha 7 de julio de 2008, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN, Sección Séptima, recurso 586/06, relativa a denegación de la concesión de beneficios fiscales aplicables a "Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002" en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002.

Procede, por tanto y en un primer lugar, reproducir por razones de unidad de doctrina y seguridad jurídica lo allí declarado:

"TERCERO:

(1) La disposición adicional novena de la Ley 55/1999, en lo que a esta casación interesa, reconoció una deducción en la cuota íntegra a los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, quienes, con arreglo a su apartados dos, punto 1, podrían deducir el 15 por 100 de las inversiones que, efectuadas en el término municipal de Salamanca, se realizasen en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el mencionado Consorcio, (...).

Para disfrutar de este beneficio, la disposición exigía en su apartado seis «el reconocimiento previo de la Administración tributaria sobre su procedencia en la forma que reglamentariamente se determine», añadiendo que a la solicitud de reconocimiento debería acompañarse certificación expedida por el Consorcio de que las inversiones con derecho a deducción se realizaron en cumplimiento de sus planes y programas de actividades así como de las demás circunstancias previstas en la propia disposición adicional. (...)

(2) Como ya se ha apuntado, para el desarrollo de este régimen jurídico, el apartado seis de la disposición adicional en cuestión habilitaba al Gobierno para dictar las disposiciones reglamentarias correspondientes. Este mandato se llevó a efecto con el Real Decreto 659/2001, que, en su artículo 7.1, dispuso:

«El reconocimiento previo del derecho de los sujetos pasivos a la aplicación de las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas previstas en los artículos 2, 3 y 4 de este Real Decreto (29) se efectuará por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa solicitud del interesado.

La solicitud habrá de presentarse, al menos, treinta días naturales antes del inicio del plazo reglamentario de declaración- liquidación correspondiente al período impositivo en que haya de surtir efectos el beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita.

A dicha solicitud deberá acompañarse la certificación expedida por el Consorcio «Salamanca 2002» que acredite que las inversiones con derecho a deducción a las que la solicitud se refiere se han realizado en cumplimiento de sus planes y programas de actividades.

c) A la solicitud debía acompañarse la certificación del Consorcio.

d) A partir de ese instante, la Administración tributaria tenía un plazo de treinta días para resolver.

e) El transcurso de este término sin resolución expresa producía los efectos propios del silencio positivo.

En el presente caso, tal y como admiten ambas partes, los hechos se sucedieron con la siguiente cadencia temporal: (i) el Consorcio emitió la oportuna certificación el 26 de noviembre de 2002; (ii) el periodo impositivo de Unidad Editorial, S.A., era de 1 de enero de 31 de diciembre, por lo tanto, coincidía con el año natural a tenor de lo establecido en el artículo 26.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (30) (BOE 28 de diciembre); (iii) el inicio del plazo de autoliquidación del impuesto correspondiente al ejercicio 2002 comenzó el 1 de julio de 2003; (iv) el término para presentar la solicitud de beneficio vencía el 31 de mayo de 2003; y (v) Unidad Editorial, S.A., presentó su petición el 24 de julio de 2003.

Resulta evidente que, de conformidad con el régimen jurídico del beneficio fiscal litigioso, la solicitud se presentó fuera de plazo. El que estemos ante un beneficio fiscal de vigencia limitada, no aplicable más allá del año 2002, no significa que la norma que lo regulaba hubiese dejado de tener eficacia en el 2003, cuando en ese año precisamente se abrió el periodo para que el sujeto pasivo presentara su autoliquidación y pudiese hacer efectivo el beneficio fiscal.

#### CUARTO:

- La segunda queja, que se formula con carácter subsidiario, cuestiona la interpretación que la Sala de instancia hace del artículo 7.1 del Real Decreto 659/2001, en relación con la presentación de la solicitud dentro de los treinta días naturales antes del inicio del plazo reglamentario para la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que hubiere de surtir efectos el beneficio fiscal solicitado. La compañía recurrente afirma que "periodo impositivo en que haya de surtir efectos" era precisamente el 2003, en que fue presentada la solicitud; para ello acude a la definición que la Real Academia Española otorga a la palabra efecto como "dar el resultado que se deseaba". En su opinión, tal sólo pudo ocurrir en el 2003, ya que en el ejercicio anterior la base imponible era negativa y no cabía practicar la deducción.

Tampoco puede ser acogida favorablemente esta queja. La deducción únicamente podía surtir efectos y ser eficaz en el ejercicio ya devengado, esto es en el periodo impositivo 2002, y debía solicitarse con carácter previo al inicio del periodo de declaración, como

hemos dicho en el anterior fundamento. Resulta inviable pretender que un beneficio fiscal se aplique a un ejercicio todavía no devengado, como era el del año 2003.

Cuestión diferente es que no hubiera podido hacerse efectiva la deducción en el ejercicio del año 2002 por insuficiencia de cuota. Esta circunstancia estaba prevista en la propia disposición adicional novena (apartado dos, punto 2), conforme a la que las cantidades no deducidas podían aplicarse, respetando igual límite (35 por 100 de la cuota íntegra), en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyeran dentro de los cinco años inmediatos y sucesivos".

Y expuesto lo anterior, también en el caso enjuiciado debemos rechazar las alegaciones de la parte, aunque la solicitud de la recurrente se presentara el 14 de abril de 2005, devengado ya el impuesto correspondiente al ejercicio 2003.

En efecto, de una parte esa solicitud estaba ya fuera del plazo máximo establecido al efecto para el citado ejercicio por el artículo 7.1 párrafo segundo del Real Decreto 895/2003, de 11 de julio, 31 de mayo de 2003, como acertadamente recoge la sentencia recurrida; de otra, es claro que por el juego combinado de la citada Disposición adicional segunda, apartado Seis "La aplicación de los beneficios fiscales previstos en esta disposición requerirá el reconocimiento previo de la Administración tributaria sobre su procedencia en la forma que reglamentariamente se determine" y el artículo 7.1 párrafo segundo del Real Decreto 895/2003 "La solicitud habrá de presentarse al menos 30 días naturales antes del inicio del plazo reglamentario de declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que haya de surtir efectos el beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita" existe una clara vinculación entre la inversión realizada y el periodo impositivo correspondiente, que no puede ser sino aquel en que realiza aquella inversión y respecto de la que procedería el beneficio hoy pretendido. La tesis de la recurrente contradice el principio del devengo consagrado en el artículo artículo 19.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre ("Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos. 1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representen, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros "), *ratione temporis* aplicable, y haría ineficaz el plazo de solicitud de la deducción.

Atendiendo a la propia estructura de Impuesto sobre Sociedades, el periodo impositivo debe ser aquel en que se produce el gasto cuya deducción pretende el sujeto pasivo a través del correspondiente beneficio, al margen del posible diferimiento en caso de insuficiencia de cuotas, previsto en la citada Disposición adicional y a la que hace referencia la sentencia en su Fundamento de Derecho Quinto.

En caso contrario tendría lugar el traslado del beneficio de un ejercicio a otro, tal como recalcan los jueces a quo, en el Fundamento de Derecho Cuarto, página 9, párrafo 4 de la sentencia "En consecuencia, este Tribunal considera que la interpretación pretendida por la entidad no es correcta, ya que ella permitiría aplicar el beneficio fiscal a un ejercicio u a otro a voluntad del sujeto pasivo, lo que supone una interpretación muy amplia del beneficio regulado que en nada tiene que ver con lo establecido históricamente respecto a los beneficios fiscales, no pudiendo considerarse apoyo suficiente para esta interpretación la redacción dada en la norma que lo regula".

La doctrina sentada por nuestras sentencias de fecha 3 de julio y 2 de noviembre de 2012, recursos de casación 2563/2010) y 6128/2010) respecto al beneficio discutido, no resulta aplicable al supuesto de autos al no existir en el caso enjuiciado retraso alguno por parte del "Consejo Jacobeo" en la resolución de la solicitud .”

**Sentencia de 13 de Noviembre de 2012 , Recurso de Casación núm. 2158/2011 Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1 de noviembre de 2003 a 31 de octubre de 2004 Aplicación de la deducción de beneficio fiscal del Año Santo Jacobeo 2004. La solicitud del beneficio fue realizada fuera del plazo. No se produjo el plazo del silencio administrativo positivo previsto en el artículo 7.1 del Real Decreto 895/2003, de 11 de julio. Se cita la Sentencia de 3 de julio de 2012 , dictada en el Recurso de Casación núm. 2563/2010 .FDS Segundo y Tercero.**

**Sentencia de 4 de Diciembre de 2012 , Recurso de Casación num. 4022/2010 . Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1 de abril de 2003 a 31 de marzo de 2004..Deducción establecida la Disposición adicional quinta de la Ley 14/2000, en relación con gastos de propaganda y de publicidad del "Forum Universal de las Culturas Barcelona 2004. Solicitud extemporánea.El motivo no puede prosperar, por ser contraria su tesis a la que bien recientemente, en sentencia de 13 de noviembre de 2012, dictada en el recurso 2158/2011, hemos sostenido para un caso sustancialmente igual relativo al Año Santo Jacobeo 2004, respecto al que el conjunto normativo aplicado era idéntico al que regula el beneficio sobre el que ahora nos pronunciamos. FD Segundo.**

### **3.Otras Bonificaciones**

#### **3.1 Consorcios**

**Sentencia de 15 de Septiembre de 2011, Recurso de Casación núm. 6210/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000. Bonificaciones tributarias de los Consorcios constituidos por Entidades locales en el Impuesto sobre Sociedades. Exención y bonificación del 99% en la cuota.**

**I. es una entidad consorciada y participada accionarialmente por la Comunidad de Madrid, el Ayuntamiento de Madrid, la Cámara de Comercio e Industria y Caja Madrid, que podrá merecer el calificativo de organismo o ente asociativo de carácter instrumental para el cumplimiento de un fin de interés público, pero no alcanza el calificativo de entidad local con arreglo al artículo 3 de la Ley de Bases de Régimen Local. La Ley del Impuesto de Sociedades reconoce la exención a los**

organismos autónomos de carácter local, pero no a los consorcios, fórmula asociativa de gestión que solamente puede beneficiarse de la bonificación del 99% en cuota íntegra del Impuesto. Esta bonificación es procedente ya que el art. 32.2 de la Ley del Impuesto reconoce la bonificación del 99% en la cuota, a las rentas derivadas de la prestación de los servicios comprendidos en el apartado 2 del art 25 y en el apartado 1 letras a) b) y c) del art. 36 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, excepto cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado. FDS Segundo a Quinto. En el mismo sentido, Sentencia de 22 de Septiembre de 2011, Recurso de Casación num. 282/2010.

### 3.2 Pymes

Sentencia de 11 de Abril de 2011, Recurso de Casación núm. 5274/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Bonificación global, en atención a los tres ejercicios. Necesidad de local independiente. Improcedencia. Pues el mismo sólo alcanzó las condiciones de funcionamiento y estuvo plenamente disponible a partir del 31 de diciembre de 1995. FD Segundo.

Sentencia de 5 de Mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 4913/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1995 y 1996. Concurrencia de requisitos para disfrutar de la bonificación del 95% en la cuota íntegra del Impuesto. Apartados b) y c) del artículo 2, Dos, de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre. Inversión en activos fijos nuevos superior a 15 millones de pesetas. Inexistencia de inversión antes de 31 de diciembre de 1994. Explotación económica ejercida anteriormente bajo otra titularidad. La controversia que ha desembocado en el presente recurso de casación gira en torno a la concurrencia o no de los requisitos que para disfrutar de la bonificación del 95% en la cuota íntegra del Impuesto de Sociedades, figuran en los apartados b) y c) del artículo 2, Dos de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Reforma del Régimen Jurídico de la Función Pública y de la Protección por Desempleo. A partir de ello, debe confirmarse la sentencia que pone el acento en que en el documento privado de compraventa de la nave se hacía constar que "la sociedad compradora se posesionará de la finca que adquiere al tiempo de otorgarse la escritura pública de compraventa", lo que tuvo lugar en 24 de marzo de 1997, razón por la que no pudo obtener permisos administrativos para el ejercicio de la industria ni pudo darse de alta en inmueble, ni pudo o debió considerarse como inmovilizado afecto a la actividad empresarial, lo que no resulta consecuente con la finalidad de reactivación económica perseguida por la Ley. Lo anteriormente expuesto sería suficiente para la desestimación del motivo, habida cuenta de que el artículo 2, Dos, de la Ley exige el cumplimiento de todos los enumerados para poder disfrutar del beneficio fiscal de bonificación del 95% en la cuota íntegra del Impuesto de Sociedades. Pero es que además, tampoco se cumple el requisito de que la explotación económica no se hubiera realizado anteriormente bajo otra titularidad. FD Tercero.

**Sentencia de 5 de Mayo de 2011, Recurso de Casación para unificación de doctrina, núm. 322/2009. Impuesto sobre Sociedades , ejercicio1995. Artículo 2, Dos. a), de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre .Debe entenderse que el cumplimiento del promedio de trabajadores/año se exige en relación con todos y cada uno de los ejercicios 1994, 1995 y 1996, pues es la solución que resulta más conforme al fin de "reactivación económica" pretendido por la Ley, que, por cierto, en su extenso Título incluye el de "Protección por Desempleo", a lo que ha de añadirse que la Exposición de Motivos de la Ley indica la exigencia del "mantenimiento de un promedio de plantilla superior a tres trabajadores e inferior a veinte, durante el período de aplicación de la bonificación" y por tal, se entiende el que abarca los ejercicios que se inicien en 1994, 1995 y 1996.FD Tercero. En el mismo sentido, Sentencia de esta misma fecha, Recurso de Casación num. 6282/2008 , FD Tercero y Sentencia de 13 de abril de 2012 , Recurso de Casación 3500/2009 , FD Segundo y Tercero.**

**Sentencia de 9 de Junio de 2011, Recurso de Casación núm. 2056/2008. Impuesto sobre Sociedades , ejercicio1995. Requisitos para disfrutar de la bonificación recogida en el artículo 2, Dos, letra c) de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre.La Sala desestima el recurso. La controversia entre la Administración Tributaria y la entidad recurrente gira en torno a la interpretación que debe darse al requisito indicado en la letra c) del artículo 2.º Dos de la Ley 22/1993, en el que se exige para disfrutar de la bonificación que "las explotaciones económicas no se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad." En cuanto al primer motivo, en el que el reproche a la sentencia se dirige con la no admisión de la prueba propuesta, la Sala de instancia, con una apreciación conjunta de las pruebas obrantes en el expediente, y que fueron aportadas por la Inspección, llega a la conclusión de existencia de continuidad en la actividad empresarial, que impide disfrutar del beneficio fiscal. Además, se declara probado una serie de hechos que demuestran la continuidad en una actividad antes desarrollada bajo otra titularidad, siendo ejemplo revelador la transferencia a la recurrente de obras que anteriormente venían desarrollando otras sociedades, así como subcontratas realizadas también con anterioridad a la constitución de aquella, lo que excluye el beneficio fiscal, al igual que en los casos de fusión, escisión o aportación de rama de actividad.FDS Cuarto y Quinto .**

**Sentencia de 20 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 5995/2008 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Inversión en activos fijos. Exclusión de valor del suelo. Bonificación: art. 2 .Dos, letra b). de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre.” b) Que con anterioridad al 31 de diciembre de 1995 se realice una inversión en activos fijos nuevos superior a 15.000.000 de pesetas. Dicha inversión,**

que deberá haberse iniciado antes de 31 de diciembre de 1994, deberá mantenerse durante los períodos impositivos a que se refiere el apartado anterior “

Son activos fijos nuevos a los efectos del impuesto los no usados antes de su adquisición y por tanto, adquiridos por el empresario directamente del fabricante o proveedor. Ha de excluirse del valor de adquisición del activo fijo nuevo el valor del suelo. La definición de activos fijos nuevos ha de ser idéntica, homogénea con la deducción por inversiones .FDS Tercero y Cuarto. En idéntico sentido, Sentencias de 26 de Mayo de 2011 , Recurso de Casación núm. 3323/2007 , FD Cuarto de 16 de Junio de 2011, Recurso de Casación núm. 5817/2007 , FD Tercero y de 24 de Junio de 2011, Recurso de Casación núm. 4726/2009. FDS Tercero y Cuarto. Voto Particular. Procedencia de la tasación pericial contradictoria.

Sentencia de 10 de Noviembre de 2011, Recurso de Casación núm. 331/2009 Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. No se cumple el requisito de no haberse ejercido la explotación bajo otra titularidad. Para gozar de la bonificación en la cuota establecida en el art. 2. Dos ,letra c) de la Ley 22/1993, es preciso que la explotación económica no se haya ejercido anteriormente bajo otra titularidad. En el presente caso, la Sala de instancia parte de una serie de hechos que considera probados, y que demuestran, no la creación o iniciación de una explotación económica, sino la continuidad de la que hasta entonces se venía desarrollando, aun cuando ello se haga bajo distinta titularidad. conclusión que no puede calificarse de arbitraria o irrazonable y que debe confirmarse. FD Sexto.

Sentencia de 19 de Enero de 2012, Recurso de Casación núm. 289/2008 . Impuesto sobre Sociedades , ejercicios 1994 y 1995. Ausencia explotación económica . En cuanto a la aplicación de la Ley del IVA,, nada tiene que ver la posibilidad de deducción de la repercusiones anteriores al ejercicio de la actividad económica con la determinación del inicio de la misma. Tampoco puede oponerse la matriculación en el Impuesto de Actividades Económicas, pues ésta es posible sin que exista efectiva actividad.. Los requisitos exigidos para disfrutar del beneficio fiscal han de darse en los tres ejercicios a que se refiere el artículo 2. Dos de la Ley 22/1993 , según ha tenido ocasión de señalar también esta Sala, entre otras en la Sentencia de 5 de mayo de 2011 , correspondiente al Recurso de Casación número 6282/2008. FD Tercero.

Sentencia de 1 de Marzo de 2012, Recurso de Casación núm. 2834/2008. Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1996. . Bonificación de la Ley 22/1993.. El cumplimiento del requisito del promedio de trabajadores, superior a tres e inferior a 20, para la aplicabilidad de la bonificación se exige en relación con todos y cada uno de los ejercicios (1994 a 1996), siendo la interpretación más acorde con la finalidad del legislador de "reactivación económica" y de "protección por desempleo". No existe, a priori , un impedimento para que un administrador pueda formar parte de la plantilla de una sociedad, pero cuestión distinta es, como ha señalado esta Sala, si el administrador, en el caso concreto, mantiene una relación

laboral con la empresa a efectos de la deducción prevista en la Ley 22/1993 . Esta importante diferencia ha sido puesta de manifiesto en la Sentencia de 8 de junio de 2011 (rec. cas. núm. 4833 / 2007) de esta Sala en la que afirmamos que « no puede considerarse que el requisito de número de trabajadores se cumpla teniendo en cuenta al administrador de la sociedad, don Alvaro , pues la sentencia recurrida, partiendo de una serie de datos, llega a la conclusión de que esa persona no tenía relación laboral con la empresa. Se trata, por tanto, no de si los administradores tienen o no la consideración de trabajadores, sino de si era realmente administrador de la empresa, cuestión que hay que decidir con base en los mismos datos reflejados en la sentencia recurrida, que demuestra que carecía de esa condición » [FD Tercero; en igual sentido, Sentencia de 14 de julio de 2011 (rec. cas. núm. 2628 / 2009), FD Cuarto in fine].En el caso de autos no ha quedado acreditado la relación laboral del administrador con la empresa. FDS Cuarto a Sexto.En el mismo sentido y respecto de los ejercicios 1994 y 1995 , la Sentencia de 1 de Marzo de 2012, Recurso de Casación núm. 2827/2008. FDS Cuarto a Sexto .

Sentencia de 27 de Marzo de 2012 , Recurso de Casación núm. 5663/2008.Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994. Requisitos para gozar de la bonificación del 95% de la cuota prevista en la Ley 22/1993. Falta de mantenimiento de las inversiones realizadas durante los tres ejercicios por opción de compra de un tercero .El no mantenimiento de la inversión en cualquiera de los tres ejercicios (1994 1995 y 1996), comporta la pérdida del beneficio en todos ellos. FD Segundo.

Sentencia de 5 de Diciembre de 2012 , Recurso de Casación núm. 4933/2009.Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Los rendimientos proceden de explotaciones económicas que habían sido ejercidas anteriormente por otra titularidad . Las actividades no se realizan en el local independiente y las inversiones en activos fijos nuevos no superan los 15 millones de pesetas Las cuestiones controvertidas, concurrencia de los presupuestos fácticos establecidos en los apartados b ), c ) y d) del artículo segundo de la Ley 22/1993 , son cuestiones de hecho. En segundo lugar, es patente que la interpretación efectuada por la Sala, pese a ser opinable y susceptible de mayor exhaustividad, no puede ser tachada de irrazonable, arbitraria o ilógica.Desde estos parámetros es evidente que el recurso de la entidad L O.S.A. ha de ser rechazado, pues se pretende combatir con él conclusiones a partir de hechos, que han sido objeto de una valoración que no puede tacharse de arbitraria y no razonable.FD Quinto.

### **3.3 Empresas públicas que prestan servicios municipales o provinciales de carácter obligatorio.**

Sentencia de 27 de Octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 3792/2009 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1997, 1998 y 1999. Aplicación de la

bonificación de la cuota del 99% a Empresas públicas y respecto tanto a su actividad principal como a las accesorias. Artículo 32. 2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades .Servicio de transporte publico.La aplicación de la bonificación en la cuota del 99% en empresas públicas que prestan servicios municipales o provinciales de carácter obligatorio, será de aplicación también a los ingresos obtenidos por realización de actividades accesorias. Si el legislador a través de la LPGE toma en cuenta todos los ingresos a la hora de conceder las subvenciones, resulta evidente que hay unidad integral e inescindible de la completa actividad de la sociedad. La obtención de otros rendimientos a través de actividades accesorias de resultado positivo que compensan el déficit de la prestación del servicio público, no es más que una gestión prudente y razonable de la empresa pública, que hace insoslayable la desestimación del recurso de casación planteado.FD Cuarto.

**Sentencia de 1 de Diciembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 568/2009.**

**Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Bonificación del 99% en el Impuesto sobre Sociedades para una sociedad privada instrumental por la gestión de servicios públicos.**

El TS declara que para que opere la bonificación establecida en el art. 32.2 LIS se requiere: a) Desde el punto de vista subjetivo, ha de tratarse de sociedades mercantiles cuyo capital pertenezca íntegramente a la entidad local, municipal. b) Desde el punto de vista objetivo, ha de tratarse de ingresos derivados de la prestación de los servicios públicos municipales. Como que la actividad de colaboración en la gestión de los servicios municipales de liquidación, inspección y recaudación de impuestos, contribuciones especiales, tasas, precios públicos y demás exacciones, se encuentra amparada por la bonificación pretendida, pues tanto las competencias denominadas básicas y las que no tienen ésta consideración son de titularidad municipal. Por tanto, concluye que las rentas derivadas del ejercicio de las actividades ejercidas por G. T., S.A.M., pueden beneficiarse de la bonificación prevista en el art. 32.2 de la LIS. FD Tercero . En el mismo sentido, Sentencia de 8 de mayo de 2002 , Recurso de Casación núm. 498/1997 , FD Tercero.

**XVII). Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.**

**1.Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.**

**Sentencia de 22 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 6688/2009 Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995/96. Alcance de los gastos de I + D .No deducibilidad.**

**FD Décimotercero.-“ (...).**

Se trata de determinar si son ajustados a derechos los ajustes positivos efectuados por la Inspección como consecuencia de la libertad de amortización que I. aplicó a los importes satisfechos a Biokit y a MCRI como consecuencia del hipotético contrato de I + D efectuado por la actora con estas entidades.

Habrà de reconocerse, de entrada, que la problemática sobre el alcance de los gastos de I + D en el sentido de si estos únicamente operan en el sector industrial, o deben extenderse también a las empresas dedicadas al Comercio o a la prestación de servicios, nos ofrece una primera faceta de interpretación, y es que la cualidad de gastos I + D ha de resultar indudable en virtud de las cláusulas contractuales en cada caso contempladas, pues la extensión de su ámbito a actividades no industriales no resulta de los textos legales vigentes, por muy deseable y razonable que resulte desde la perspectiva del derecho.

La cuestión crucial a resolver en este punto radica en decidir cual es la naturaleza del contrato celebrado por la actora con B., en un caso, y, con M., en otro, siempre desde la perspectiva de nuestra legislación, y lo que esta establece sobre las actividades de I + D, y sin olvidar que por ser la actora una entidad no dedicada a la actividad industrial tal circunstancia, la de la naturaleza I + D del contrato ha de resultar patente y manifiesta.

Nuevamente la cuestión ha de decidirse a tenor del contenido del contrato y de las normas, escasas, que regulan el I + D. Estas normas son: el artículo 65 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, que exigían que el resultado obtenido de la ejecución del contrato constituya "inmovilizado industrial", y artículo 233 y siguientes del mismo texto legal, que en su apartado tercero establece: "No darán derecho a la deducción las cantidades destinadas a la adquisición o creación de procedimientos y sistemas administrativos o de gestión ni los realizados para uso de terceros."

La regulación establecida sobre el alcance de estos gastos I + D en el artículo 26 de la LIS no resulta modificada por la Ley 33/87 en los términos pretendidos por el recurrente, pues la nueva redacción sigue hablando de "nuevos productos y procedimientos industriales". La ley 27/84 en su artículo 35 tampoco contiene, como afirma la actora su aplicación fuera del ámbito del sector industrial.

Los preceptos citados solo contemplan dos hipótesis, que la investigación se realice directamente por el sujeto pasivo, o, alternativamente, por un tercero, pero haciendo propios los resultados obtenidos. En el supuesto que decidimos, es notorio que la actora no hace suyos los productos resultantes de la investigación. Es, por tanto, obvio que en el derecho español vigente cuando el contrato se celebró no era posible para la actora acogerse a los beneficios que la legislación fiscal establecía, pues ni resultaban aplicables tales beneficios a las empresas comerciales y de servicios (referencias constantes en los textos citados a "productos" y "procedimientos industriales"), ni se podía ver favorecido por tales beneficios tributarios contratos de las características del aquí examinado.

Las citas sobre las normas que regulan a escala internacional la I + D desde otros parámetros, no hacen sino acreditar la conveniencia de que nuestro derecho se ajuste a éstos parámetros, pero es evidente que no constituyen derecho vigente.

El razonamiento precedente, especialmente aplicable a B. es igualmente trasladable al contrato celebrado con M. No obstante, en este caso las razones para el rechazo del motivo se incrementan, no solo por lo razonado sino por la intervención de una entidad intermediaria que trastoca todos los parámetros en los que la relación analizada se desenvuelve. Tanto los elementos personales como reales de las relaciones de I + D quedan trastocados por la intermediación de terceros que aquí se ha producido, lo que hace imposible la aplicación del beneficio fiscal analizado en virtud de los parámetros que nuestro derecho establecía en la fecha en que los hechos enjuiciados acaecieron.” **En idéntico sentido, Sentencia de 28 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 6232/2009 , FD Quinto.**

**Sentencia de 26 de Octubre de 2012.,Recurso de Casación núm. 4724/2009, Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1995/1996 a 1998/1999. Pues bien, como se denunció en la instancia la Ley no impone la presentación de los proyectos del I+D en una Oficina Pública, a efectos de acreditar la fehcencia y la fecha, y aunque la documentación presentada no recogía la firma de la persona que había elaborado los proyectos, hay que reconocer, por su contenido, que iban dirigidos a una empresa de hilatura, pudiendo complementarse la misma, con las facturas emitidas por terceros, que acreditaban la inversión realizada, lo que nos lleva al fondo del asunto, que no es otro que el de la calificación o no de I+D de los proyectos presentados. Ante la fundamentación técnica del dictamen pericial aportado, que ni siquiera fue criticado por el Abogado del Estado en la contestación a la demanda, y por no apoyarse la Sala en prueba alguna, no dando tampoco explicación alguna por qué rechaza la calificación de la actividad como de investigación y desarrollo, hay que aceptar que la apreciación que realizó infringe las reglas de la sana critica.Habiendo estimado parte de los motivos que afectan a la deducción por I+D, procede la estimación parcial del recurso de casación y, por las mismas razones, la estimación parcial del recurso contencioso administrativo, con la consiguiente anulación de la resolución impugnada así como de la liquidación que confirma, en cuanto se minoran las deducciones en cuota por gastos en Investigación y Desarrollo (I+D) declarados, en los ejercicios 1995/96 y 1996/97, a los que quedó limitada la casación.FDS Tercero a Quinto.**

## **2.Deducción por actividades de exportación**

**Sentencia de 24 de Septiembre de 2011 ,Recurso de Casación núm. 5544/2007 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1 de abril de 1997 a 31 de marzo de 1998, 1 de abril de 1998 a 31 de marzo de 1999, 1 de abril de 1999 a 31 de marzo de 2000. La base de la deducción se configura sobre el importe de la inversión realizada en la medida en que la misma tenga un nexo de contenido con tales actividades. ". Deducción procedente si se cumplen . los tres requisitos establecidos en el referido precepto», en particular, a) «que se realice una inversión efectiva en la adquisición de participaciones de al menos el 25% del capital de entidades extranjeras o constitución de sucursales»; b) "que la entidad que realiza la inversión tenga actividad exportadora de los bienes y servicios que produce"; y c) «que exista una relación directa entre la inversión y la actividad exportadora". Sólo puede gozar**

**del beneficio fiscal la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras “directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios”.**  
**Voto particular**

**FD Tercero** “Conviene comenzar el análisis crítico del motivo de casación aducido subrayando que la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995 pone de manifiesto claramente que, "en relación a los incentivos fiscales", dicha "Ley únicamente regula aquellos que tienen por objeto fomentar la realización de determinadas actividades", entre las cuales cita las "inversiones exteriores orientadas a la realización de exportaciones" (punto 3); y que el artículo 34, apartado 1, letra a), de la L.I.S ., después de la modificación operada por la Ley 13/1996 , de 30 de diciembre, bajo la rúbrica "Deducción por actividades de exportación", disponía que "la realización de actividades de exportación dará derecho a practicar las siguientes deducciones de la cuota íntegra": "el 25 por 100 del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación sea, como mínimo, del 25 por 100 del capital social de la filial".

Como esta Sala dijo en su sentencia de 3 de junio de 2009 (casación 4525/2007 ) y 30 de junio de 2010 (casación 4397/2007 ), bajo estas premisas normativas difícilmente puede cuestionarse que el artículo 34 de la Ley 43/1995 establece como condición necesaria para disfrutar de la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades que - nos limitamos al supuesto de hecho enjuiciado- las inversiones en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras determinen la exportación de bienes o servicios; tampoco parece dudoso que la L.I.S. ha establecido el citado beneficio fiscal con la finalidad de potenciar las exportaciones. Así, como hemos visto, la Exposición de Motivos de la L.I.S. (bajo el enunciado "Principales aspectos de la reforma") advierte, significativamente, que el incentivo fiscal que examinamos sólo se crea para aquellas inversiones que estén "orientadas a la realización de exportaciones"; el art. 34 de la L.I.S . tiene como ilustrativo rótulo "Deducción por actividades de exportación"; y, en términos que no dejan margen para la incertidumbre, el citado precepto explicita que lo que da derecho a practicar la deducción de la cuota íntegra es "la realización de actividades de exportación», y que sólo puede gozar del beneficio fiscal la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras «directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios".

Aunque la redacción del artículo 34 de la Ley 43/1995 no es muy afortunada puesto que utiliza conceptos indeterminados, como el de relación directa, y además no fija límites o contornos precisos, una interpretación teleológica obliga a entender que el art. 34 de la Ley 43/1995 --al igual que el artículo 26.Uno de la Ley 61/1978, -- tiene un fin concreto, específico y determinado, favorecer las actividades de exportación de bienes o

servicios de empresas residentes en territorio español. Este es el espíritu de la norma, tal como reza el título del precepto, configurándose la base de la deducción sobre el importe de la inversión realizada en la medida en que la misma tenga un nexo de contenido con tales actividades (ex sentencia 26 de mayo de 2011, casación 2465/2006 ).

FD Cuarto “Esta Sala y Sección ha mantenido en su sentencia de fecha 22 de febrero de 2003 (casación 2878/1998 ) que la interpretación de las normas reguladoras de los incentivos fiscales que tratan de conseguir determinados objetivos económicos, como es el del fomento de las exportaciones, debe hacerse teniendo presente como criterio fundamental la consecución efectiva de los mismos, en clara aplicación de la "ratio legis" o finalidad de las normas, como propone el artículo 3º.1 del Código Civil .

Es un hecho reconocido expresamente en el Fundamento de Derecho Cuarto, primer párrafo, de la sentencia recurrida que la sociedad recurrente, como consecuencia de la inversión realizada por la compra, en escritura de fecha 30 de marzo de 1998, del 98'96% de la sociedad alemana B.G., aumentó las exportaciones a Alemania en las cantidades siguientes (...):

#### EJERCICIOS EUROS

1997/1998 0,00

1998/1999 527.241,67

1999/2000 6.21.525,91

2000/2001 8.665.556,58

2001/2002 7.756.624,68

2002/2003 8.043.663,84

Estos logros se consiguieron porque la sociedad alemana B. G. formaba parte del Grupo Bacardí y tenía como principal actividad la producción y distribución de bebidas alcohólicas, por lo que con su adquisición se explotaron una serie de sinergias y economías de escala derivadas de la inversión y toma de control por B. E..

El importe de la inversión quedó suficientemente justificado en base a la que se desprende del informe elaborado el 31 de marzo de 1998 por la empresa auditora H, y que obra en el expediente administrativo.

Como quedó demostrado en la vía económico-administrativa, a resultas de dicha inversión la entidad recurrente alcanzó un volumen de exportación anual a Alemania de 1.915.800 litros de B. B, B.O. y B C.B., que se tradujo en una facturación anual de más

de 8 millones de euros. En concreto, en el ejercicio 2003/04 se exportaron a Alemania 1.970.757 litros de dichos productos, por un importe de 8.416.400 euros.

Adicionalmente se programaron planes para aumentar la exportación en otros 630.000 litros para países de Europa del Este, lo que se tradujo en un incremento de un tercio más en los guarismos del negocio de exportación derivado de la inversión en Alemania, así como un posicionamiento estratégico a largo plazo en dichos mercados.

Es indiscutible, pues, que la entidad recurrente ha aumentado notoriamente sus aportaciones a Alemania como efecto directo de la adquisición de la participación accionarial en B. G, sociedad residente en Alemania, respetando rigurosamente todos los requisitos exigidos expresa y lícitamente por los artículos 34.1.a) y 37.1 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades .

#### **FD Quinto (...)**

Así pues, descartada la existencia, por imposibilidad legal, de un grupo consolidable a efectos de la tributación por Impuesto sobre Sociedades entre las tres sociedades mencionadas, ha de mantenerse que la recurrente B E S.A. debe ser considerada, a efectos del Impuesto sobre Sociedades español, en régimen individual, absolutamente separado e independiente, sin que sea válido en modo alguno, pues no lo permite la Ley 43/1995 , traer a colación que está dominada por una sociedad holandesa y que ésta a su vez dominaba a la sociedad alemana, de donde se deduce la improcedencia jurídica de lo indicado por la sentencia impugnada acerca del cambio habido en el dominio directo de la sociedad holandesa sobre la sociedad alemana, que ha pasado a ser dominio indirecto, así como la conclusión de que ha habido un reajuste de inversiones ya efectuadas antes, debiendo centrarse la argumentación en el hecho incontrovertible de que B. E., sociedad residente en España, ha invertido, adquiriendo el 98'96% del capital de una sociedad residente en Alemania, con el fin de aumentar sus exportaciones a Alemania.

La realidad económica es que B. E. incrementó considerablemente sus exportaciones a Alemania a expensas lógicamente de la empresa alemana BACARDÍ GMBH, cuyas participaciones adquirió como efecto propio del objetivo y finalidad de la deducción por inversiones para fomentar la actividad exportadora.

2. No existe ningún precepto legal o reglamentario que sirva de apoyo a la sentencia impugnada para refrendar el criterio de la Administración tributaria y prescindir, con ello, del régimen individual y razonar en términos de grupos de sociedades, siendo así que las tres sociedades mencionadas no integran ni pueden integrar un grupo consolidable fiscalmente en España.

El legislador español ha tenido desde siempre la voluntad de conceder la "deducción por actividades de exportación", regulada primero por la Ley 61/1978 , de 27 de diciembre

, y luego por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre , a las adquisiciones por sociedades españolas de participaciones accionariales en sociedades extranjeras integradas en un mismo grupo multinacional. Así se desprende del estudio de los antecedentes legales relativos a la normativa reguladora de este incentivo fiscal desde su creación hasta la actualidad.

La "ratio legis" de la "deducción por actividades de exportación", es claramente económica y consiste sencillamente en fomentar la economía productiva española, abriéndola a los mercados internacionales, que es lo que realmente le importa, de modo que si este objetivo se consigue, como ha ocurrido con la recurrente, es completamente intranscendente que las sociedades involucradas pertenezcan a un mismo grupo económico multinacional.

**FD Sexto** “La adquisición de participaciones de sociedades extranjeras no es una inversión real sino una inversión financiera.

La deducción por inversiones de las empresas exportadoras, según los términos en que se expresa el artículo 34.1, letras a) y b), de la Ley del Impuesto sobre sociedades abarca conceptos muy distintos, que no siempre tienen naturaleza económica y contable de "inversión", tales como: a) la creación de sucursales, establecimientos permanentes o constitución de sociedades filiales en el extranjero (conceptos dispares que pueden integrarse en diversos epígrafes del inmovilizado de la empresa, la mayor parte de las cuales son inversiones reales); b) la adquisición de participaciones en el capital de sociedades extranjeras, que es el caso de autos (de inversiones financieras, distintas a las inversiones reales o materiales); c) la satisfacción en el extranjero de los gastos de propaganda y publicidad de proyección extra anual para el lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados en el extranjero (su naturaleza es la de "gastos a distribuir en varios ejercicios"); d) la producción de gastos de concurrencia a ferias y exposiciones (en realidad, son, desde el punto de vista contable, "Compras y gastos", esto es, gastos corrientes del ejercicio).

El artículo 34 acoge a la deducción la adquisición de participaciones accionariales en una sociedad extranjera, que de modo axiomático son inversiones financieras, no reales; la adquisición de participaciones accionariales en sociedades extranjeras se hace para no tener que llevar a cabo inversiones reales complejas en el extranjero, como es la creación de sucursales o la constitución de filiales, pues la participación accionarial permite utilizar una empresa extranjera ya constituida y en funcionamiento.

**FD Séptimo** “El adverbio "efectivamente" que aparece en el apartado 1, letra a) del artículo 34 de la Ley 43/1995 , de 27 de diciembre , se refiere a que las distintas inversiones tengan lugar, es decir, se hayan ejecutado en el ejercicio de que se trate, es decir, en el que se imputan temporalmente a efectos de disfrutar de la deducción.

Así pues, la adquisición de la participación accionarial de referencia es, a efectos del artículo 34 de la Ley 43/1995 una inversión financiera; la Dirección General de Política Comercial y Transacciones Exteriores del Ministerio de Economía y Hacienda verificó positivamente la transferencia de fondos, documento que recibió el Notario y que se unió a la escritura pública de compraventa. Si no hubiera habido inversión alguna, la citada Dirección General no habría verificado positivamente la operación.

**FD Octavo** “En todo caso, hay que partir, como presupuesto básico para la aplicación de la deducción, de la existencia de una relación causal entre la inversión realizada y su efecto en las exportaciones, sin que el artículo 34 de la Ley 43/1995 1995, establezca como requisito imprescindible la forma en que debe llevarse a cabo o instrumentarse dicha relación causal, siempre que se cumplan los tres requisitos establecidos en el referido precepto», en particular, a) «que se realice una inversión efectiva en la adquisición de participaciones de al menos el 25% del capital de entidades extranjeras o constitución de sucursales»; b) "que la entidad que realiza la inversión tenga actividad exportadora de los bienes y servicios que produce"; y c) «que exista una relación directa entre la inversión y la actividad exportadora”.

De acuerdo con la Exposición de Motivos de la L.I.S., el principio orientador "del beneficio fiscal recogido en el citado precepto es el fomento fiscal de la exportación, es decir un incremento de la exportación, no limitado a la exportación de bienes sino también a la de servicios, pero siempre supeditado a que se verifique la existencia de una relación directa entre la inversión realizada y la actividad exportadora, siendo, por tanto, este requisito un elemento imprescindible para configurar dicha bonificación”.

Como ha señalado la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, para poder aplicar la deducción por actividades de exportación como consecuencia de la adquisición de participaciones de entidades es preciso que "entre ambas operaciones, participación y exportación, exista una relación inmediata" (Resolución de 15 de febrero de 2005); "es necesario que la inversión realizada" en el extranjero "esté directamente relacionada con la actividad exportadora" (Resoluciones de 13 de julio de 2001, de 15 de febrero de 2005 y de 29 de noviembre de 2006), ya que la deducción establecida en el art. 34 de la L.I.S . "tiene como finalidad fomentar las actividades de exportación de bienes o servicios de empresas residentes en territorio español, siendo la base de la deducción el importe de la inversión realizada en la medida en que la misma tenga un nexo de contenido económico con tales actividades" (Resoluciones de 15 de febrero de 2005 y de 29 de noviembre de 2006), "es decir, que la actividad exportadora sea el objeto o finalidad que justifique la inversión desde un punto de vista económico" (Resoluciones de 13 de julio de 2001 y de 15 de febrero de 2005); y en todas ellas ha concluido que la entidad consultante podría practicar la deducción a que se refiere el art. 34 de la L.I.S . "sobre el importe de la parte de la inversión realizada que, de acuerdo con cualquier medio de prueba admitido en derecho,

se justifique que esté directamente relacionada con la actividad exportadora derivada de tal inversión" (Resoluciones de 13 de julio de 2001, de 15 de febrero de 2005 y de 29 de noviembre de 2006).

**FD Noveno** "A la vista de las circunstancias concurrentes es preciso admitir la procedencia de la deducción propugnada por actividad exportadora al haber existido en la operación realizada un nexo de contenido económico entre la inversión realizada y el incremento de la actividad exportadora. La norma aplicada no exige una proporción cuantitativa concreta entre inversión efectuada y volumen de la actividad exportadora, sino la existencia de un nexo causal entre inversión y actividad exportadora. Y en este caso aparece claro que la inversión realizada tuvo como finalidad principal el aumento de la actividad exportadora.

Siendo el objetivo de la norma invocada el fomento de la exportación y acreditada que la operación de inversión efectuada por la entidad recurrente ha supuesto un incremento de la actividad exportadora, circunstancia que en este caso no ha sido cuestionada, debe concederse la deducción si, como en este caso ocurre, no ha sido cuestionada tampoco la existencia de una relación directa o inmediata entre la adquisición de las participaciones y el incremento de la actividad exportadora. En las actuaciones practicadas no hay base fáctica para sostener que la inversión realizada y declarada por el sujeto pasivo no está directamente relacionado con la actividad exportadora sino que es una inversión que trae causa de una reordenación de las inversiones del grupo multinacional B.

**Sentencia de 15 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 501/2008 . Impuesto sobre Sociedades, Regimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1994. No se puede denegar el derecho a la deducción por actividades exportadoras por la existencia de vinculación entre las empresas, aunque se exige relación directa con la actividad exportadora.**

**FD Duodécimo**"Esta Sala, en la reciente sentencia de 22 de Septiembre de 2011 , casación nº 2793/2008 ,\_- FD Segundo, la Sentencia tiene un Voto Particular- no ha considerado relevante para denegar el derecho a la deducción por actividades exportadoras la existencia de vinculación entre las empresas, al no preverse limitación legal alguna al respecto.

Sin embargo, procede confirmar el criterio que mantiene la sentencia ya que la inversión en la adquisición de participaciones extranjeras controvertida, ante las circunstancias que concurrían, no estaba relacionada directamente con la actividad exportadora, como exigía el art. 26 de la Ley 61/1978 , según redacción dada al mismo por la ley 21/1993, de 29 de Diciembre , de Presupuestos Generales del Estado para 1994.

En efecto, no se ha cuestionado en las actuaciones que el 28 de Diciembre de 1994 R., SA, compró a R.Internacional Finance B.V. (filial de R. SA, al 100 %) el 99, 83 % de las acciones de R.France, SA, por un importe de 2.649.809.535 ptas. Por tanto, cuando efectúa R.SA la inversión tenía ya la propiedad, si bien de forma indirecta, de las acciones de R.France, SA, por lo que la posterior adquisición de las acciones a su filial en realidad supuso simplemente la transformación de una participación indirecta en una participación directa.

En todo caso, y aunque se admitiese que se hubiera producido un incremento de la actividad exportadora como consecuencia de la adquisición realizada en 1994, no sería posible considerar que tal incremento fuera la finalidad de la adquisición.

Por lo expuesto, procede rechazar este motivo.” **En el mismo sentido , la Sentencia de 24 de noviembre de 2011, Recurso de Casación núm. 4531/2007 , FD Tercero , rechazando que no quepa esta deducción cuando la inversión tiene lugar sobre empresas extranjeras del mismo Grupo económico o multinacional.**

**Sentencia de 22 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 6688/2009 Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995/96. Las concretas exportaciones contempladas no fueron realizadas por la recurrente . Ausencia de acreditación que una específica actividad exportadora está "relacionada directamente" con la inversión generadora de la deducción.FD Duodécimo. En idéntico sentido, Sentencia de 28 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 6232/2009 , FD Quinto.**

**Sentencia de 12 de Enero de 2012, Recurso de Casación núm. 3883/2010. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 1999. La finalidad de la norma es la de fomentar la actividad de exportación de bienes o servicios, exigiéndose la relación directa entre la inversión y la actividad exportadora como requisito para tener derecho a la deducción. Se cumplirá el requisito cuando no sólo toda la inversión tenga relación directa con la actividad exportadora, sino también cuando parte de la inversión tenga dicha relación directa con la actividad exportadora. La actividad exportadora por su baja rentabilidad denota su carácter secundario . Parte de los servicios prestados no pueden considerarse exportación, pues son prestados por terceros a las filiales, limitándose la recurrente a refacturar los servicios y sobre la cesión del derecho de uso del software, no se acredita la cesión . No vulneración del principio de confianza legítima.**

**FD Segundo (...)** La finalidad de la norma es la de fomentar la actividad de exportación de bienes o servicios, exigiéndose la relación directa entre la inversión y la actividad exportadora como requisito para tener derecho a la deducción; conforme a la

dicción literal de la norma y conforme a su sentido teleológico, se precisa una conexión inequívoca entre inversión y actividad exportadora, de suerte que la actividad exportadora sea el objeto o fin que justifique la inversión, relación causal de un claro contenido economicista, desde luego, aunque, como se dijo en la sentencia anteriormente citada, " el éxito económico no es requisito para que la inversión en actividad exportadora fuera necesario para la deducción", aunque si pudiera servir de referencia para despejar el nexo causal existente. Por tanto, ni basta la mera inversión, ni que derive de la misma una actividad exportadora, piénsese por ejemplo en la inversión realizada con un puro objetivo especulativo que conllevara una actividad exportadora, o una importantísima inversión para procurar la internacionalización de la empresa que con carácter secundario o residual procure un aumento, real y/o potencial, insignificante en la exportación en referencia a las sumas invertidas, es evidente que no se daría el presupuesto al faltar dicho elemento teleológico, en definitiva, por faltar la relación directa entre inversión y actividad exportadora.

Tampoco puede aceptarse, sin más, que dado que la ley no distingue ni establece los medios a través de los cuales se instrumente la relación causal o su cuantificación, baste cualquier relación causal entre la inversión y su efecto en las exportaciones, de suerte que añadirle requisito alguno más significa una vulneración del principio de reserva de ley, puesto que como se ha indicado, junto al tenor literal del artículo, debe atenderse a su alcance teleológico en los términos vistos, que exige ineludiblemente la vinculación respecto de que la inversión tenga como fin u objetivo favorecer la actividad exportadora.

En puridad, por tanto, no cabe distinguir entre finalidad principal y finalidad o carácter accesorio o secundario, o existe inversión cuyo fin sea procurar la actividad exportadora o si se persigue otra finalidad se excluye la relación directa exigida. Ahora bien, dicho esto, si la norma establece que la base de la deducción viene referida a la conexión económica que exista entre la inversión y la actividad exportadora, y ningún criterio cuantificador establece, se cumplirá el requisito cuando no sólo toda la inversión tenga relación directa con la actividad exportadora, sino también cuando parte de la inversión tenga dicha relación directa con la actividad exportadora, esto es que parte de la inversión se haya realizado con la finalidad de favorecer la exportación, puesto que, insistimos, si la ley no exige la totalidad ni distingue bajo criterios cuantificadores, es, desde luego, factible que en el conjunto de una única inversión se persiga parcialmente favorecer la actividad exportadora de la entidad inversora. Pero en todo caso será preciso acreditar la relación de causalidad, la relación directa, entre inversión y actividad exportadora.(...)

(....)

Mismas consideraciones que se extienden a la inversión referida a G. N. C., a decir de la sentencia de instancia, pues tiene en cuenta que la actividad exportadora por su baja rentabilidad denota su carácter secundario, que debe entenderse en el mismo sentido puesto anteriormente de manifiesto y que en referencia a la resolución del TEAC, como hace la sentencia de instancia, se concreta en que "en cuanto a la deducción derivada de

la inversión en G. N. C., estima asimismo este Tribunal es improcedente, debiéndose confirmar la regularización inspectora ya que, como en el supuesto anterior, de los datos del expediente, en concreto una rentabilidad bruta inferior al 1,86 por ciento, resulta de forma indubitable el carácter accesorio de la actividad exportadora".

**FD Tercero** “En relación a la inversión en G. N.1 Sao Paulo Sul, se afirma por parte de la recurrente que se ha exigido un requisito no previsto cual es el de la intermediación temporal entre inversión y exportación y además de que se formalice un contrato escrito; requisitos que no contempla el artº 34 de la LIS .

Afirmación que como se ha tenido ocasión de observar, no se corresponde con la realidad. Efectivamente la sentencia de instancia se basa para denegar la deducción por esta inversión en lo siguiente:

1. Parte de los servicios prestados no pueden considerarse exportación, pues son prestados por terceros a las filiales, limitándose la recurrente a refacturar los servicios.

Sobre ello nada dice la parte recurrente.

2. Sobre la cesión del derecho de uso del software, no se acredita la cesión; sin que esta falta de acreditación se salve con el documento aportado durante el proceso contencioso administrativo, contrato de 31 de mayo de 2008, que entró en vigor a su firma.

Eso es lo que dice la sentencia al respecto y no otra cosa, ni está exigiendo un plazo temporal determinado para que quede cumplimentado el requisito de la relación directa entre inversión y exportación, ni desde luego está exigiendo al efecto la existencia de un contrato en el que se plasme la realización de la actividad exportadora, simple y llanamente se limita a afirmar la ausencia de prueba que acredite la actividad exportadora consistente en la cesión de software.

Siendo ello así, decae el resto de argumentos que emplea la recurrente respecto de esta inversión. El que no pudiera formalizarse por escrito un contrato hasta la fecha referida, por cuestiones técnicas de la legislación brasileña, y que los servicios se prestaran con anterioridad a la formalización del contrato, por lo que sí hubo actividad exportadora, son cuestiones de estricto contenido fáctico, que inciden directamente en la valoración de la prueba realizada por el Juzgador de instancia, único al que compete, y en tal sentido la conclusión a la que llegó la Sala de instancia resulta contundente como ha quedado expuesto.” (...)

**FD Sexto** “Dicho lo anterior, resulta evidente que no puede sostenerse con éxito la vulneración, apreciada por la recurrente, del principio de confianza legítima. A nuestro entender resulta correcto el parecer de la sentencia de instancia cuando sobre la cuestión manifiesta que "Destaca la parte actora la posición de las autoridades españolas en sendos expedientes sustanciados ante instancias comunitarias, sobre la deducción fiscal relativa a las actividades de exportación, como elemento de interpretación de la

finalidad de la norma y, al propio tiempo, como actuación administrativa creadora de confianza legítima, en la que se habría apoyado para la práctica de la deducción determinante de la regularización tributaria impugnada. Posición expresada en el escrito de alegaciones, en el que, entre otras consideraciones, se hace constar que "Las medidas fiscales favorecen las inversiones en el exterior. No están destinadas a subvencionar las exportaciones, ni su importe está en función de la actividad exportadora. Por el contrario, son medidas de promoción de la internacionalización".

Pero tales consideraciones no entran en contradicción con la actuación administrativa ahora impugnada, porque aun siendo tales los objetivos del incentivo fiscal, su articulación se sustenta en la directa relación entre la inversión realizada y las actividades de exportación generadas por la misma, a falta de cuyo nexo de causalidad, la deducción carece de fundamento".

Por abundar en la correcta dirección marcada por la sentencia de instancia, cabe recordar que este Tribunal se ha pronunciado en reiteradas ocasiones sobre este principio, valga de ejemplo la sentencia de 15 de abril de 2002 (RJ 2002, 6495) , en la que se recogía que " el principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producido sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTS de 10 de mayo (RJ 1999, 3979) , 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001 (RJ 2002, 448) )".

Ya hemos indicado, en lo que ahora interesa, que para la sentencia de instancia, o no hubo actividad exportadora, o no hubo relación de causalidad o relación directa entre la inversión y la exportación. También pusimos algunos ejemplos de cuando, a nuestro entender, no se podría mantener la concurrencia de dicha relación directa, que la inversión se haga con fines especulativos o exclusivamente de internacionalización de la empresa, o, añadamos ahora, para obtener beneficios fiscales. Pues bien, para la Sala de instancia no hubo relación directa entre inversión y exportación, por la baja rentabilidad económica -a pesar de que la recurrente niegue este hecho-.

Cabe preguntarse cuál fue la esperanza inducida por las decisiones de la Administración y en función de las cuales la recurrente consideraba procedente la deducción -el porcentaje legalmente establecido- de una inversión muy elevada con el objetivo único, declarado por su propio Consejo de Administración, de su expansión y que dio lugar a una baja rentabilidad, hecho tenido por acreditado en la sentencia de instancia.

A nuestro entender, desde luego, no pudo serlo la Consulta Vinculante 882/07 de 17 de abril de 2008, a la que hace expresa referencia la recurrente, por razones cronológicas obvias. Y siendo eso así, tampoco cabe invocar efectos vinculantes respecto de ejercicios anteriores, y menos aún, y ello con total independencia de la fecha y contenido de la Consulta, la vinculación de la Audiencia Nacional a la doctrina administrativa con el sentido que, según la recurrente, determinó la Dirección General de Tributos. Con todo, con referencia al artº 37 del Texto Refundido del Impuesto , recoge la Consulta que esta norma se limita a exigir el cumplimiento del requisito de la existencia de una relación causal entre inversión y su efecto en las exportaciones, debiendo su verificación entenderse en sentido técnico. Esto es, una verificación en clave economicista, viene a significar que la exportación causa directa de la inversión, produzca reales o potenciales rentabilidades. La sentencia de instancia lo que viene es a negar la relación directa entre inversión y actividad exportadoras, entre otras causas, por esta falta -desproporcionadamente baja en atención a la inversión- de rentabilidad.

En relación con la Resolución de 13 de julio de 2011, desde el punto de vista cronológico, al menos parcialmente, cabe hacerle las mismas objeciones realizadas anteriormente, y difícilmente podría haber creado en la actora una esperanza en los términos que la hemos formulado. Pero atendiendo al contenido de la Resolución, precisamente lo que viene a dejar sentado de una manera rotunda es el criterio seguido por la Administración Tributaria luego ratificado, así es, pues no otra cosa se desprende, y seguimos el propio contenido de la Resolución, cuando se afirma que "el artículo 34 de la LIS tiene como finalidad fomentar las actividades exportadoras de bienes o servicios de empresas residentes en territorio español, siendo la base de la deducción el importe de la inversión realizada en la medida en que la misma tenga un nexo de contenido económico con tales actividades, es decir, que la actividad exportadora sea el objeto o finalidad que justifique la inversión desde un punto de vista económico". La única esperanza que puede deducirse de esta no es otra que se tendrá derecho a la deducción de la inversión sólo en la medida que tenga como objetivo la exportación; y como ya se ha dejado dicho el objetivo declarado por el Consejo de Administración de la recurrente fue que la inversión tenía como objetivo único la expansión. Siendo ello así, no puede mantenerse con éxito que cuando se persiga otra finalidad con la inversión, pueda deducirse la totalidad de lo invertido.

No parece necesario insistir sobre la improcedencia de conformar una esperanza inducida, como antecedentes que determinan la conducta inversora de la recurrente en

aras a la deducción fiscal, a los efectos de articular un motivo de casación por vulneración del principio de confianza legítima las Resoluciones Vinculantes de la Dirección General de Tributos de 15 de febrero de 2005, 29 de noviembre de 2006 o 3 de mayo de 2007, o el criterio mantenido por el Gobierno español ante la Unión Europea y Decisión de la Comisión Europea de 22 de marzo de 2006, respecto de inversiones que tienen lugar en 1999, 2000 y 2001.

Descartado los anteriores antecedentes administrativos por las razones apuntadas, la única esperanza inducida, siguiendo el parecer de la parte recurrente, sería las alegaciones del Gobierno español ante la Comisión mediante misiva de 13 de julio de 1997 y la Decisión de la Comisión de 31 de octubre de 2000, que en su apartado 9, bajo la rúbrica de "Fundamentos de España", recoge como uno de los argumentos principales alegados, "Por otra parte, aunque se eligió la exportación como la característica que indicaba la presencia de empresas españolas en el extranjero, ésta en sí no es la finalidad de la desgravación. Por ello, la magnitud de la desgravación no depende del grado de dicha actividad y no está ligada al volumen de exportaciones". Lo cual, a nuestro entender, se antoja de todo punto insuficiente a los efectos pretendidos, no ya sólo por carecer el texto de claridad argumental en relación a la deducción que nos ocupa, sino sobre todo porque para crear en el administrado la confianza legítima que pregonaba la recurrente, al menos es exigible un grado razonable de estabilidad en las decisiones, lo que no puede mantenerse en este caso al tratarse, en todo caso, de un criterio expuesto por una sola vez -no señala la recurrente otros antecedentes anteriores a las inversiones- anteriores a las inversiones, y, además, se produce en un contexto y en un documento en el que las condiciones no son las más adecuadas para crear la certidumbre que debe predicarse como aval a la corrección de futuras conductas de los administrados.

**FD Séptimo** "Dentro del primero de los motivos de casación, defiende la recurrente, además de cumplir todos los requisitos para tener derecho a la deducción, lo que ha sido objeto de atención en los Fundamentos anteriores, que debe tomarse el total del importe de la inversión efectivamente realizada como base de aplicación de la deducción por actividad exportadora, no existe legalmente una limitación cuantitativa de la deducción.

Al igual que ha ocurrido con otras alegaciones realizadas dentro de este motivo casacional, la recurrente vuelve a plantear un debate puramente teórico, ajeno a la realidad que se enjuicia; se podrá aceptar o no la tesis de la parte recurrente, pero de aceptarse la misma el resultado del recurso no puede ser otro más que su desestimación. Tendría sentido la tesis de la recurrente dentro del caso que nos ocupa, si la sentencia de instancia sólo hubiera aceptado como deducible una parte de la inversión, la que guardase relación directa con la exportación -tesis que consideramos además la correcta por las razones que se expusieron ut supra- , y aspirase la recurrente a que se admitiera como deducible la totalidad de la inversión realizada, pero ya hemos visto que las

razones de la desestimación son bien distintas, o no hubo exportación o no concurrió el requisito de la relación directa entre inversión o exportación, la cuestión que plantea ahora la recurrente resulta ajena de todo punto al núcleo del debate, que por demás ha sido resuelto anteriormente.

Con carácter subsidiario defiende la parte recurrente "la posibilidad de que al menos se aplique una suerte de prorrateo, tomando como base de la deducción aquella parte de la inversión que se corresponde con el valor de la actividad exportadora a llevar a cabo". Posibilidad que ya advertimos anteriormente que considerábamos factible cuando decíamos que si la norma establece que la base de la deducción viene referida a la conexión económica que exista entre la inversión y la actividad exportadora, y ningún criterio cuantificador establece, se cumplirá el requisito cuando no sólo toda la inversión tenga relación directa con la actividad exportadora, sino también cuando parte de la inversión tenga dicha relación directa con la actividad exportadora, esto es que parte de la inversión se haya realizado con la finalidad de favorecer la exportación, puesto que, insistimos, si la ley no exige la totalidad ni distingue bajo criterios cuantificadores, es, desde luego, factible que en el conjunto de una única inversión se persiga parcialmente favorecer la actividad exportadora de la entidad inversora; aunque advertíamos que en todo caso será preciso acreditar la relación de causalidad, la relación directa, entre inversión y actividad exportadora; y a continuación nos remitíamos a una sentencia anterior en la que se admitió la deducción de parte de la inversión, de aquella relacionada directamente con la exportación y que había sido probada mediante prueba adecuada -dificultad en la acreditación, en modo alguno significa imposibilidad, ni claro está la indefinición de un elemento esencial de la deuda tributaria, puesto que nada impide su determinación-. Pues bien, partiendo de los presupuestos anteriores, está claro que el éxito de esta pretensión subsidiaría pasaría por haber hecho prueba suficiente en el momento procesal adecuado, de que parte de la inversión guarda relación directa con la actividad exportadora y ante la ausencia de dicha acreditación el motivo debe decaer."

**Sentencia de 19 de Enero de 2012 , Recurso de Casación núm. 3726/2009..Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998, Régimen de Declaración Consolidada. Exportación : transferencia de tecnología, asistencia técnica. Falta de acreditación**

**FD Octavo** “ (...)4. A lo que antecede esta Sala ha de añadir que por lo que se refiere a la consideración de exportación de los servicios de asistencia técnica y apoyo a la gestión que la recurrente alega prestó a la participada, es preciso analizar en concreto los servicios que la interesada considera como exportaciones, siendo precisa una actividad probatoria por parte de la interesada, que es la que pretende el goce del beneficio fiscal, dado que la aplicación en estos casos de la deducción depende exclusivamente de la realidad y magnitud de los servicios prestados o que se acuerda prestar a las propias filiales. Es necesaria una especial actividad probatoria por parte de

la entidad que pretende aplicarse la deducción, que acredite y produzca plena convicción de la realidad de los servicios que se han prestado o se van a prestar efectivamente, así como de que el importe facturado corresponde a la naturaleza y magnitud de los mismos.

En definitiva, estamos aquí también ante cuestiones probatorias, tanto en relación a las exportaciones efectuadas a Aguas Argentinas S.A. como en relación a las efectuadas a Agbar Chile S.A. Como dice el FD 13 respecto a la primera "en este caso no existe una prueba acreditativa de esa actividad exportadora como causa de la inversión", manifestando el FD 14 respecto a las exportaciones a la segunda que "SGAB no acredita qué parte de la inversión está directamente relacionada con la actividad exportadora". En definitiva, no estamos ante la interpretación de preceptos legales, sino ante valoraciones probatorias del Tribunal de instancia que ya no pueden revisarse en casación." **En sentido similar a las anteriores, Sentencia de 9 de Octubre de 2012, Recurso de casación núm. 5003/2011, FDS Segundo y Tercero.**

**Sentencia de 19 de Enero de 2012, Recurso de Casación núm. 892/2010. Impuesto sobre Sociedades, 1997, 1998 y 1999, Régimen de Declaración Consolidada. La deducción por inversión para la exportación requiere un nexo causal entre ambos. Adquisición de participaciones de entidades extranjeras. Improcedencia pues la causa de la inversión es la reordenación de las participaciones del grupo. Se cumple el requisito cuando no sólo toda la inversión tenga relación directa con la actividad exportadora, sino también cuando parte de la inversión tenga dicha relación directa con la actividad exportadora, esto es que parte de la inversión se haya realizado con la finalidad de favorecer la exportación, puesto que, insistimos, si la ley no exige la totalidad ni distingue bajo criterios cuantificadores, es, desde luego, factible que en el conjunto de una única inversión se persiga parcialmente favorecer la actividad exportadora de la entidad inversora. Principio de la integra regularización.**

**FD Cuarto**" (...) En definitiva, el núcleo del debate se centra en determinar qué ha de entenderse por relación directa entre la inversión y la actividad exportadora, ciertamente dicha labor delimitadora e integradora ha de depender de cada caso concreto en función de las circunstancias que concurran.

En la línea que venimos desarrollando debemos recordar que este Tribunal se ha manifestado en los siguientes términos: "La finalidad de la norma es la de fomentar la actividad de exportación de bienes o servicios, exigiéndose la relación directa entre la inversión y la actividad exportadora como requisito para tener derecho a la deducción; conforme a la dicción literal de la norma y conforme a su sentido teleológico, se precisa una conexión inequívoca entre inversión y actividad exportadora, de suerte que la actividad exportadora sea el objeto o fin que justifique la inversión, relación causal de un claro contenido economicista, desde luego, aunque, como se dijo en la sentencia anteriormente citada, "el éxito económico no es requisito para que la inversión en actividad exportadora fuera necesario para la deducción", aunque si pudiera servir de referencia para despejar el nexo causal existente. .. Tampoco puede aceptarse, sin más,

que dado que la ley no distingue ni establece los medios a través de los cuales se instrumente la relación causal o su cuantificación, baste cualquier relación causal entre la inversión y su efecto en las exportaciones, de suerte que añadirle requisito alguno más significa una vulneración del principio de reserva de ley, puesto que como se ha indicado, junto al tenor literal del artículo, debe atenderse a su alcance teleológico en los términos vistos, que exige ineludiblemente la vinculación respecto de que la inversión tenga como fin u objetivo favorecer la actividad exportadora.

Pues bien, en el presente caso, aún cuando la Sala reconoce el aumento de las exportaciones a Portugal, sin embargo tal circunstancia no refleja sin más que dicho aumento sea consecuencia de la inversión, considera que la causa de la inversión es la reordenación de las participaciones del grupo y no el favorecer la actividad exportadora, de suerte que el aumento de la actividad exportadora se hubiera producido sin necesidad de efectuar la adquisición de la sociedad portuguesa, que ya pertenecía al grupo. El corolario lógico de todo lo expuesto no puede ser otro que la desestimación de los motivos porque, como ya hemos tenido ocasión de señalar en supuestos semejantes, en estos casos nos hallamos ante una cuestión de valoración probatoria que, en principio, salvo en los supuestos tasados señalados por este Tribunal (ninguno de los cuales se ha invocado), no podría ser objeto de revisión en vía casacional.

**FD Cuarto** ( Sic) “.-El cuarto motivo casacional, estrechamente relacionado con el tercer motivo casacional, declarado inadmisibile conforme se dijo anteriormente, se centra en la denegación por parte de la Audiencia Nacional respecto de que la deducción pueda aplicarse sobre la totalidad de la suma invertida, 44.000.000.000 ptas. en la adquisición de L., en lugar de la base sobre la que se aplicó de 15.613.000.000 ptas., siguiendo el informe de la entidad Price Waterhouse Coopers que concreta y cuantifica la relevancia exportadora de la inversión en dicha suma.

Al respecto, y antes de entrar en el concreto motivo casacional conforme a los términos en los que es formulado, ha de convenirse que el mismo carece de objeto, en tanto que siendo la propia parte recurrente la que ha calculado que del total de la inversión sólo la cifra referida es la que cuantifica la relevancia exportadora de la inversión, es evidente que no puede aspirarse que la deducción se extienda a una inversión que no guarda la obligada relación directa con la actividad exportadora. Así es, si ya hemos visto que la relación directa entre inversión y actividad exportadora, sólo cabe la deducción de aquella inversión que cumpla este requisito, esto es de la inversión total o parcial en función de que dicha inversión en su totalidad o parcialmente cumpla el fin de procurar la actividad exportadora, de suerte que de no cumplirse la referida finalidad se excluye la relación directa exigida. La norma establece que la base de la deducción viene referida a la conexión económica que exista entre la inversión y la actividad exportadora, y ningún criterio cuantificador establece, por lo que sólo se cumple el requisito cuando no sólo toda la inversión tenga relación directa con la actividad exportadora, sino también cuando parte de la inversión tenga dicha relación directa con la actividad exportadora, esto es que parte de la inversión se haya realizado con la finalidad de favorecer la exportación, puesto que, insistimos, si la ley no exige la totalidad ni distingue bajo criterios cuantificadores, es, desde luego, factible que en el conjunto de una única inversión se persiga parcialmente favorecer la actividad exportadora de la entidad inversora. Pero en todo caso será preciso acreditar la relación de causalidad, la relación directa, entre inversión y actividad exportadora, y en este caso la acreditación quedó sentada mediante el informe de la firma Price Witerhouse, que

delimitó la parte de la inversión directamente relacionada con la actividad exportadora. Desde esta perspectiva adquiere pleno sentido la argumentación de la Audiencia Nacional respecto que otra cosa sería ir contra los propios actos de la parte recurrente, mas cuando una vez acreditado por la parte recurrente dicho hecho sólo cabría su rectificación demostrando que incurrió en un error de hecho, acreditando a continuación que la totalidad de la inversión guarda relación directa con la actividad exportadora, lo cual ni siquiera ha intentado, respondiendo su pretensión un mero acto de puro voluntarismo huérfano de dato objetivo alguno que avale la misma.

Con todo consideramos que el motivo se ha formulado incorrectamente. Así es, afirma la parte recurrente que se ha infringido el artº 8 del Real Decreto 1163/1990 por parte de la Sala de instancia, aunque lo que se denuncia es que "la Audiencia Nacional también basó su negativa a resolver sobre la solicitud de mi representada de que se modificara la base de deducción en que la misma iba en contra del acto propio de la entidad contenido en su autoliquidación". Pues bien, la congruencia de las sentencias, requisito esencial y objetivo de la misma, consiste en la correlación adecuada y necesaria entre las pretensiones deducidas en el proceso y la parte dispositiva de la resolución que le pone fin, debiendo el Tribunal decidir sobre todas las cuestiones planteadas en el proceso por las partes, y de no hacerlo tal y como se exige se incurre en vicio de incongruencia omisiva o negativa (" citra petita partium ") al quedarse más acá de lo pedido. Por ello, si la parte recurrente formula este motivo sobre el presupuesto primero y primordial de que la Sala se ha negado a resolver su solicitud, lo que se está denunciando es una incongruencia por defecto o por omisión de pronunciamiento, al no haber resuelto la Sala todas las alegaciones formuladas en apoyo de las pretensiones o haberse quedado la resolución " citra petita ": es decir, del lado de acá de lo solicitado, lo cual debió articularse en torno al artº 88.1.c) de la LJ y no como se ha hecho haciendo valer el apartado d) del citado artículo.

Pero además, visto que la solicitud de incluir en la base de la deducción la totalidad de la inversión, se hizo en el curso del procedimiento inspector, a los órganos que tramitaban el mismo, no resultaba de aplicación el citado artº 8 del Reglamento de devolución de ingresos indebidos, sino que dicha cuestión debía de ventilarse en el curso de dicho procedimiento en aplicación del principio de la íntegra regularización de la situación tributaria, que demanda que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no sólo lo que puede ser perjudicial al mismo, sino también lo favorable. No procedía por tanto la aplicación del artº 8 citado, sino ante la solicitud y la negativa a atender a la misma, impugnar la liquidación de entender que le asistía el derecho a la deducción total de la inversión realizada, lo que, como se ha indicado ut supra, no era procedente." **En el mismo sentido , Sentencia de 19 de Enero de 2012, Recurso de Casación núm. 3799/2010 , FD Cuarto.**

**Sentencia de 9 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 2779/2008 . Impuesto sobre Sociedades. Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1996. Requisitos . Inversiones realizadas por la actora en sucursales o filiales . Relación**

**directa entre la inversión y la actividad exportadora de la empresa: examen: naturaleza estructural o matemática de la relación directa.**

**FD Cuarto** “Entrando en el fondo del asunto, esta Sala se pronunció sobre la deducción por actividades exportadoras prevista en el art. 34 de la LIS , señalando que la mencionada deducción fue creada con el objetivo de fomentar la realización de la actividad exportadora, aunque sujeta a determinados requisitos de los que ya se ha hecho eco su jurisprudencia [ Sentencia de 3 de junio de 2009 ) (rec. cas. núm. 4525/2007 ) y de 30 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 4397/2007 ), entre otras].

En efecto, en la referida Sentencia de 30 de junio de 2010 , la Sala ha señalado que « [b]ajo estas premisas normativas, y como esta Sala tuvo ocasión de declarar en la sentencia de 3 de junio de 2009, rec. de casación núm. 4525/2007 , difícilmente puede cuestionarse que el art. 34 de la Ley establece como condición necesaria para disfrutar de la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades que las inversiones en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras determinen la exportación de bienes o servicios; como tampoco parece dudoso que la Ley ha establecido el citado beneficio fiscal con la finalidad de potenciar las exportaciones, y así lo manifiesta la Exposición de Motivos al señalar, en relación a los incentivos fiscales, que la Ley únicamente regula aquéllos que tienen por objeto fomentar la realización de determinadas actividades, entre las cuales cita las <<inversiones exteriores orientadas a la realización de exportaciones>>. Además el art. 34 tiene como ilustrativo rótulo <<Deducción por actividades de exportación>>; y, en términos que no dejan margen para la incertidumbre el precepto explícita que lo que da derecho a practicar la deducción de la cuota íntegra es <<la realización de actividades de exportación>>, y que sólo puede gozar del beneficio fiscal la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras<<directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios>>, por lo que no es posible practicar la deducción cuando no hay relación directa e inmediata entre la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras con la actividad exportadora, que debe realizar el mismo inversor, aunque de forma excepcional, el art. 92, en el régimen especial de los grupos de sociedades, disponía expresamente que los requisitos establecidos para disfrutar de las deducciones y bonificaciones se referirán al grupo de sociedades ».

En definitiva, la deducción está condicionada a la concurrencia de determinados requisitos:

En primer lugar, se exige la concurrencia de los elementos objetivos previstos en la propia norma, realización efectiva de inversiones en inmovilizado material o inmaterial de sucursales o establecimientos permanentes o en inversiones financieras, mediante la adquisición de participaciones en sociedades extranjeras o constitución de filiales con participación mínima del 25% del capital de la filial.

En segundo término, la existencia de actividad exportadora con vocación de permanencia, en atención a la propia finalidad de la deducción.

Y, por último, la presencia de una relación de causalidad entre la inversión efectuada y la actividad exportadora.

Se trata de unas exigencias mínimas, de interpretación restrictiva, para una clase de deducción que, posteriormente, desde la perspectiva del Derecho Europeo, se situaría en el ámbito de las ayudas de Estado [ Decisión de 31 de octubre de 2000 de la Comisión Europea, refrendada por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ( STJUE de 15 de julio de 2004 ) , Asunto C-501/00 y progresiva eliminación se contemplaría en la Ley 35/2006 ) .

Así lo hemos mantenido en la Sentencia de 24 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 5544/2007 ) al señalar que « [e]n todo caso, hay que partir, como presupuesto básico para la aplicación de la deducción, de la existencia de una relación causal entre la inversión realizada y su efecto en las exportaciones, sin que el artículo 34 de la Ley 43/1995 establezca como requisito imprescindible la forma en que debe llevarse a cabo o instrumentarse dicha relación causal, siempre que se cumplan los tres requisitos establecidos en el referido precepto, en particular, a) "que se realice una inversión efectiva en la adquisición de participaciones de al menos el 25% del capital de entidades extranjeras o constitución de sucursales"; b) "que la entidad que realiza la inversión tenga actividad exportadora de los bienes y servicios que produce"; y c) "que exista una relación directa entre la inversión y la actividad exportadora".

De acuerdo con la Exposición de Motivos de la L.I.S., el principio orientador "del beneficio fiscal recogido en el citado precepto es el fomento fiscal de la exportación, es decir un incremento de la exportación, no limitado a la exportación de bienes sino también a la de servicios, pero siempre supeditado a que se verifique la existencia de una relación directa entre la inversión realizada y la actividad exportadora, siendo, por tanto, este requisito un elemento imprescindible para configurar dicha bonificación".

Como ha señalado la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, para poder aplicar la deducción por actividades de exportación como consecuencia de la adquisición de participaciones de entidades es preciso que "entre ambas operaciones, participación y exportación, exista una relación inmediata" ( Resolución de 15 de febrero de 2005 ); "es necesario que la inversión realizada" en el extranjero "esté directamente relacionada con la actividad exportadora" (Resoluciones de 13 de julio de 2001, de 15 de febrero de 2005 y de 29 de noviembre de 2006 ) , ya que la deducción establecida en el art. 34 de la L.I.S . "tiene como finalidad fomentar las actividades de exportación de bienes o servicios de empresas residentes en territorio español, siendo la base de la deducción el importe de la inversión realizada en la medida en que la misma tenga un nexo de contenido económico con tales actividades"

(Resoluciones de 15 de febrero de 2005 y de 29 de noviembre de 2006), "es decir, que la actividad exportadora sea el objeto o finalidad que justifique la inversión desde un punto de vista económico" (Resoluciones de 13 de julio de 2001 y de 15 de febrero de 2005); y en todas ellas ha concluido que la entidad consultante podría practicar la deducción a que se refiere el art. 34 de la L.I.S. "sobre el importe de la parte de la inversión realizada que, de acuerdo con cualquier medio de prueba admitido en derecho, se justifique que esté directamente relacionada con la actividad exportadora derivada de tal inversión" (Resoluciones de 13 de julio de 2001, de 15 de febrero de 2005 y de 29 de noviembre de 2006) » [FD Octavo; en igual sentido, Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 2793 / 2008)].

Y sobre la mencionada deducción y con relación a la misma entidad ahora recurrente, D., S.A., pero en el ejercicio 1997, en la Sentencia de 15 de junio de 2011 ) (rec. cas. núm. 2125 / 2007), nos pronunciábamos en los siguientes términos respecto de la relación de causalidad:

« SEGUNDO.- La temática controvertida se centra en la interpretación que haya de darse al artículo 34 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades en la redacción vigente en el ejercicio 1997 (Ley 43/1995, de 27 de diciembre ). El citado texto establecía: "1. La realización de actividades de exportación dará derecho a practicar las siguientes deducciones de la cuota íntegra: a) El 25 por 100 del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación sea, como mínimo, del 25 por 100 del capital social de la filial. En el período impositivo en que se alcance el 25 por 100 de la participación se deducirá el 25 por 100 de la inversión total efectuada en el mismo y en los dos períodos impositivos precedentes. A efectos de lo previsto en este apartado las actividades financieras y de seguros no se considerarán directamente relacionadas con la actividad exportadora. b) El 25 por 100 del importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional. 2. No procederá la deducción cuando la inversión o el gasto se realice en un Estado o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. 3. La base de la deducción se minorará en el 65 por 100 de las subvenciones recibidas para la realización de las inversiones y gastos a que se refiere el apartado 1. 4. La deducción prevista en este artículo no podrá exceder del 15 por 100 de la renta o del 4 por 100 de los ingresos que correspondan a la totalidad de las actividades exportadoras de bienes o servicios y de la contratación de servicios turísticos en España. Las cantidades no deducidas podrán aplicarse respetando

igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos. El cómputo del plazo para la aplicación de la deducción podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, produciéndose resultados positivos, la renta derivada de las actividades de exportación de bienes o servicios y de la prestación de servicios turísticos en España sea positiva".

Más concretamente, el debate se centra en cómo ha de ser la interpretación que se da a la expresión "directamente relacionadas" referidas a las inversiones realizadas por la actora en sucursales o filiales, en Portugal y Argentina. La Administración entiende que las inversiones efectuadas por la demandante en Portugal y Argentina no tienen esa "relación directa" que el precepto exige. Por el contrario, la demandante sostiene que se da esa "relación directa" entre inversiones y exportaciones exigida por el precepto.

Interesa poner de relieve que el proceso no fue recibido a prueba porque las partes no lo solicitaron.

TERCERO.- De lo hasta ahora expuesto se infiere que estamos en presencia de una expresión que configura un "concepto indeterminado".

Es verdad que en su examen la sentencia de instancia emplea alguna "ratio" desconectada de la expresión a interpretar: "operaciones del grupo consolidado" y "exportaciones", pues parece obvio que entre las operaciones del grupo consolidado y las exportaciones es difícil establecer conexión alguna; pero también lo es que utiliza otras "ratios" que contienen claramente esa conexión, como inversión y actividad exportadora, concluyendo que es escasa la incidencia de aquella en ésta; también se refiere a la naturaleza descendente de las exportaciones, al menos en relación con las mercancías adquiridas, y esto pese a las inversiones efectuadas, lo que por sí solo pone de manifiesto la falta de conexión entre "inversiones" contempladas, objeto de deducciones, y las exportaciones, que es el elemento que se pretende incentivar.

La conclusión, por tanto, obtenida por la Sala de instancia resulta razonable, al no haberse aportado por la recurrente prueba acreditativa de que se haya errado al efectuar dicha valoración, pues como hemos reseñado el litigio no fue recibido a prueba.

En nuestra opinión, además, esta "relación directa" de "inversiones" con "exportaciones" puede tener una naturaleza estructural o matemática, pero ambas han de ser objeto de la prueba pertinente que acredite su concurrencia, lo que en este caso no se ha producido.

Efectivamente, esa "relación directa" de naturaleza estructural entre "inversiones" y "exportaciones" tiene lugar cuando se crean estructuras, establecimientos, vías y medios directamente relacionados con la exportación. La relación matemática directa entre inversiones y exportaciones se produce cuando estas se incrementan por efecto de aquellas (bien entendido que este efecto no ha de ser fatal, bastando configurar la

inversión de modo que deba producirse el incremento de la exportación, aunque el real aumento de la exportación finalmente, no tenga lugar en mérito a circunstancias sobrevenidas que frustraron esa relación inicial de incremento).

CUARTO.- Como ya hemos puesto de relieve, el pleito no fue recibido a prueba. De otro lado, la valoración de los datos aportados por el recurrente en el expediente es insuficiente a los fines pretendidos, es decir, acreditar la relación directa "inversiones" "exportaciones".

En estas circunstancias consideramos que, de una parte, la interpretación de la Sala de instancia del concepto "relación directa" de las inversiones con la exportación es razonable pese a la irrelevancia de alguno de los datos aportados; de otro lado, las circunstancias que acreditarían, a nuestro entender, esa relación directa entre "inversiones" y "exportaciones" (estructural o matemática) no ha sido probada.

Ello determina la desestimación del recurso ».

Igual razonamiento debemos mantener en este caso en el que está en discusión la deducción por actividades exportadoras en el ejercicio 1996 y con relación al cual tampoco se recibió el pleito a prueba, haciendo constar la Sala que « admitida por la Administración la certeza de las inversiones realizadas por D. en Portugal y Argentina, así como la realización de una actividad exportadora, la cuestión controvertida radica en determinar si existe la exigida relación directa entre la inversión efectuada y la actividad exportadora de la entidad. Cuestión que requiere de la debida acreditación ».

Y así lo hemos mantenido también en la Sentencia de la misma fecha ( rec. cas. núms. 1286/2008 ), referida también a la entidad ahora recurrente.

Por lo tanto, debiendo la mercantil acreditar la relación directa entre inversión y actividad exportadora y ante la interpretación realizada por la Sala de instancia respecto de la inexistencia de esa relación causal en este caso, si la parte no estaba de acuerdo con la interpretación realizada por considerar que se trataba de una valoración irracional o arbitraria, único caso en el que este Tribunal podría entrar a enjuiciar dicha valoración, debería haberlo denunciado, lo que no sucede en este caso en el que la representación procesal de DIA se limita a mostrar su disconformidad con la ratio adoptada en la Sentencia impugnada para demostrar la ausencia de causalidad, pero sin justificar la irracionalidad de la misma.

Por todo ello, debemos mantener igual pronunciamiento desestimatorio de la pretensión de D respecto de la deducción por actividades exportadoras en el ejercicio 1996.”

**En el mismo sentido , Sentencia de 9 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 1286/2008 , FD Cuarto.**

**Sentencia de 8 de Octubre de 2012, Recurso de Casación núm. 7067/2010. Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 2000 . Deducción por exportación improcedente .Sucesivas transmisiones de acciones dentro del Grupo de sociedades.Se trata de una "reordenación" de las participaciones de las diversas sociedades en el Grupo económico y no de una de "actividad exportadora. La actividad exportadora podía haberse realizado igualmente sin necesidad de adquirir la participación descrita, en la medida en que la sociedad adquirida por la española pertenecía al Grupo de sociedades.FD Segundo .**

**Sentencia de 20 de Noviembre de 2012, Recurso de Casación núm. 646/2010. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998, 1999 y 2000 . La deducción no se obtiene por la simple creación o participación de sociedades o sucursales en el extranjero. El elemento crucial para tener derecho a ella, es el de una efectiva exportación, de tal forma que la inversión en aquellas sociedades o sucursales deberá estar directamente relacionada con la exportación, exportación que ha de ser de bienes o servicios, no de capital, como señala el art. 34.1.a).FD Segundo.**

**Sentencia de 29 de Noviembre de 2012 , Recurso de Casación núm. 7048/2010 Impuesto sobre Sociedades ,Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1998. Interpretación del art. 34 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 43/1995 . Beneficio fiscal con la finalidad de potenciar las exportaciones. Relación directa entre la inversión que se realiza y la actividad exportadora: falta de acreditación: cuestión probatoria no revisable en casación.**

**FD Cuarto** “ Esta Sala se ha pronunciado sobre la interpretación que ha de darse al art. 34 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que se considera infringido.(...)

Como ha señalado la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, para poder aplicar la deducción por actividades de exportación como consecuencia de la adquisición de participaciones de entidades es preciso que "entre ambas operaciones, participación y exportación, exista una relación inmediata" ( Resolución de 15 de febrero de 2005 ); "es necesario que la inversión realizada" en el extranjero "esté directamente relacionada con la actividad exportadora" ( Resoluciones de 13 de julio de 2001 , de 15 de febrero de 2005 y de 29 de noviembre de 2006 ), ya que la deducción establecida en el art. 34 de la. "tiene como finalidad fomentar las actividades de exportación de bienes o servicios de empresas residentes en territorio español, siendo la base de la deducción el importe de la inversión realizada en la medida en que la misma tenga un nexo de contenido económico con tales actividades" ( Resoluciones de 15 de febrero de 2005 y de 29 de noviembre de 2006 ), "es decir, que la actividad exportadora sea el objeto o finalidad que justifique la inversión desde un

punto de vista económico" ( Resoluciones de 13 de julio de 2001 y de 15 de febrero de 2005 ); y en todas ellas ha concluido que la entidad consultante podría practicar la deducción a que se refiere el art. 34 de la L.I.S . "sobre el importe de la parte de la inversión realizada que, de acuerdo con cualquier medio de prueba admitido en derecho, se justifique que esté directamente relacionada con la actividad exportadora derivada de tal inversión" ( Resoluciones de 13 de julio de 2001 , de 15 de febrero de 2005 y de 29 de noviembre de 2006 )» [FD Octavo; en igual sentido, Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 2793/2008 )]."

Por otra parte, en la sentencia de 12 de Enero de 2012, cas. 3883/2010 , negábamos la infracción del principio de confianza legítima, por la diferente posición de las autoridades españolas en expedientes sustanciados ante instancias comunitarias, sobre la deducción fiscal relativa a las actividades de exportación, dadas las fechas que se consideran posteriores a la realización de las operaciones, y por producirse en un contexto en el que las condiciones no eran las más adecuadas para crear la certidumbre que debe predicarse como aval a la corrección de futuras conductas de los administrados.

Esto sentado, las alegaciones que se hacen sobre la concurrencia de los requisitos exigidos en las tres inversiones efectuadas no pueden aceptarse, al no haber quedado acreditada en las actuaciones que la finalidad principal de las operaciones fuese llevar a cabo actividades exportadoras.

Así en el caso de C. nos encontramos que como consecuencia de la ampliación de Capital el 1 de diciembre de 1998 el mismo es suscrito íntegramente por la entidad holandesa R P. BV, que aumenta su participación directa del 90 al 93,7 , y la indirecta R.S.A del 81,9 al 85,3 %, posición importante para conseguir contratos como el de asistencia técnica celebrado el 15 de julio de 1998, pero insuficiente para admitir que el incremento de la adquisición de participaciones persiguiese el aumento de la actividad exportadora.

En cuanto a la inversión efectuada en R E. S.A, no cabe olvidar que R, S.A, era propietaria del 100% de su capital y que el 14 de Julio de 1998 se constituye G. R E. con suscripción del 98% de las acciones por la filial, que transmitió el 21 de Diciembre de 1998 a R., S.A, su participación en el Holding, adquiriendo R., S.A, asimismo, el resto de las participaciones minoritarias, procediendo luego el 23 de Diciembre de 1998 a aportar 28.000.000 dólares a la holding para futuras ampliaciones, para vender, R., S.A finalmente a la Holding, (después de una ampliación de capital de la filial, que es suscrita por la holding,) su participación directa con la filial. Siendo ésta la situación, y aunque existió la inversión, el contrato de servicios técnicos suscrito el 1 de Enero de 1998 entre R., S.A, y R. E., S.A, que fue el aportado, no puede considerarse suficiente para entender que la actividad exportadora fue la finalidad principal de la inversión

efectuado o una parte de la misma, porque ya antes su posición podía determinar contratos como el celebrado.

Finalmente, a la misma conclusión se llega en cuanto a la adquisición de las acciones de D., debiendo reconocerse que las alegaciones vertidas no hacen más que volver a cuestionar las conclusiones fácticas a las que llegó la Sala de instancia, que solo son susceptibles de revisar en casación por los medios excepcionales admitidos por la Sala, ninguno de los cuales es invocado expresamente, al haberse limitado la recurrente a denunciar la infracción del art. 34 de la ley así como del art. 3 de la ley 30/92. **“En este sentido la sentencia de 16 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 2902/2009, FD Tercero.**

**Sentencia de 13 de Diciembre de 2012, Recurso de Casación núm. 5299/2009 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1992, 1993, 1995 y 1996. Gastos no realizados por la entidad directamente, sino que son el resultado de la repercusión de los soportados por la entidad no residente, la cual los distribuye entre las sociedades del Grupo mediante criterios proporcionales .La filosofía a la que responde el beneficio fiscal exige una relación directa e inmediata entre la inversión y la actividad exportadora, lo que se ha puesto de manifiesto en diversas Sentencias de esta Sala, como las de 9 de Febrero de 2012 (dos, correspondientes a los recursos de casación 2279 y 3276/2008 y 16 de febrero de 2012 (recurso casación 2902/2009 ).**

**Pues bien, en el presente caso, la inversión en relación con la actividad exportadora la realiza la entidad no residente que asigna posteriormente la participación que corresponde a la recurrente, atendiendo al criterio del importe de los gastos y el de las exportaciones de cada una de las empresas del Grupo.**

**Por tanto la relación del gasto llevado a cabo por la entidad recurrente con la actividad exportadora es indirecta, debiéndose añadir que, como se dijo en la Sentencia de esta Sala de 22 de diciembre de 2011 Recurso de Casación núm.6688/2009 "...está en la naturaleza de las cosas que tanto la actividad exportadora como la inversión han de ser realizadas por la misma persona.") .FD Tercero.**

### **3.Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social**

**Sentencia de 12 de Enero de 2012, Recurso de Casación núm. 4156/2008 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1991. Requisitos de deducibilidad de aportaciones a instituciones de previsión social. Transformación a planes de pensiones. Régimen transitorio. Sentido que debe de dársele a la palabra "formalización": que "el pagador [transmitiera] la titularidad de los recursos en que [consistieran] dichas contribuciones".**

**FD Tercero.**” Descritos someramente los términos en los que se plantea el debate, y teniendo en cuenta que existen otros pronunciamientos sobre este mismo tema, de esta misma Sala y Sección, de fechas 16 de junio de 2011 (rec. cas. núm. 4670/2007) y 15 de noviembre de 2011 (rec. cas. núm. 3300/2008), con el mismo recurrente y con idénticos fundamentos, en virtud de los principios de igualdad, unidad de doctrina y seguridad jurídica, hemos de resolver la cuestión del presente proceso en los mismos términos que en aquéllas

Así, el fundamento de derecho Segundo de la primera de las Sentencias mencionadas era del tenor literal siguiente

« El recurso de casación se funda en cuatro motivos, acogidos al artículo 88.1.d) de la LJC[A ], si bien con relación a todos ellos se sustancia una alegación común, sobre la que la parte trata de sustentar las razones jurídicas de fondo que se formulan contra la sentencia recurrida.

Esta base de sustanciación común consiste en la afirmación de que la sentencia ignora una resolución de la Dirección General de Seguros de 9 de octubre de 1995 y un certificado emitido por el Subdirector General de Planes y Fondos de Pensiones el 4 de julio de 2006, de los que resultaría, primero, que había sido aprobado el Plan de reequilibrio correspondiente al Plan de Pensiones de Tabacalera según lo previsto en la Disposición Transitoria primera, nº 4, de la Ley 8/1987 y Orden Ministerial de 27 de julio de 1989 y que dicho Plan se había formulado el 2 de noviembre de 1990.

Decimos que esta alegación constituye una referencia generalizable a los cuatro motivos, porque el presupuesto de la aceptación de la misma constituye el centro de los argumentos desarrollados en aqu[é]llos, en cuanto que la certificación del Subdirector General no solo habla de una formalización del Plan el 2 de noviembre de 1990, sino que además expresa que a pesar de que el plan de reequilibrio había sido aprobado y que, tras su aprobación, M. procedió a disolverse según acuerdo de 8 de julio de 1994, sin embargo desde la formalización hasta dicha fecha la Mutualidad había ingresado aportaciones y abonado prestaciones a cuenta del Plan.

Para resolver la cuestión es preciso que fijemos el sentido que debe de dársele a la palabra "formalización" fijada por la normativa transitoria.

La jurisprudencia de la Sala es constante (sentencias de 7 de mayo de 2004 , de 8 y 11 de mayo de 2005 o de 26 de diciembre de 2007 ) en el sentido de afirmar que "las dotaciones realizadas a instituciones de previsión del personal necesitaban, para ser consideradas partida deducible en el Impuesto sobre Sociedades y ejercicio en que se produjeran, del requisito fundamental de que la administración y disposición de las

mismas no correspondiera a la propia empresa que las efectuara. Pero es claro, asimismo, que esta exigencia negativa no podía quedar satisfecha con que la entidad pudiera ver de algún modo controlada o fiscalizada su actividad gestora, o inclusive limitadas, de algún modo también, sus facultades de administración y disposición, sino que, lógicamente, exigía que dichas facultades, principalmente las de disposición, no le estuvieran de ningún modo y en ninguna medida atribuidas. Es curioso, a este respecto, la mayor precisión con que se manifiesta la nueva Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su art. 13.3, que si bien no puede ser aplicada al supuesto aquí enjuiciado, sí puede revelar cuál ha sido siempre la tendencia del legislador. Esta Ley exige hoy, claramente, para considerar deducibles las contribuciones a la cobertura de contingencias análogas a la de los planes de pensiones, que cumplan, entre otras, condiciones representativas de la transmisión, de forma irrevocable, del derecho a la percepción de las prestaciones futuras y, lo que es más riguroso, "que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones". Ni más, ni menos, que lo que ya había anticipado la Ley 8/1987, de 8 de Junio, de Planes y Fondos de Pensiones, en su disposición adicional 1ª.1 ("En todo caso se excluye la deducibilidad, en la imposición personal del empresario, de cualquier dotación de fondo interno o concepto similar que suponga el mantenimiento de la titularidad de los recursos constituidos") y el Reglamento de [é]sta de 30 de Septiembre de 1988, en su art. 71, que ya previó que, para que las aportaciones empresariales fueran fiscalmente deducibles en la forma y conceptos aquí considerados, era necesario que, entre otros, cumplieran el requisito de que "el pagador [transmitiera] la titularidad de los recursos en que [consistieran] dichas contribuciones".

Es, por tanto, el dato de esa transferencia de disponibilidad y de la titularidad de los recursos lo que debe entenderse -como hacen la sentencia recurrida y la Administración demandada- como resorte hábil para que se produzca el efecto de poder deducir las aportaciones de previsión personal realizadas desde el 29 de junio de 1987, porque solamente con aquella transmisión quedaba garantizado que el Plan había quedado constituido y así poder hacer eficaz el efecto tributario retroactivo que le quería reconocer la legalidad transitoria, pero con el límite fijado en esta propia legalidad de que la formalización de su constitución se hubiere producido antes de la fecha límite indicada del 3 de noviembre de 1990, lo que con toda evidencia no había acontecido en el caso que contemplamos, en el que como incluso el propio certificado de la Subdirección General ponderado por la parte recurrente describe, solo a partir de mediados de 1994 Tabacalera empezó a realizar sus aportaciones al Plan de Pensiones

Establecido este criterio de interpretación del conjunto normativo regulador del régimen transitorio de los beneficios fiscales consecuentes a la formalización de Planes de Pensiones con anterioridad al 3 de noviembre de 1990 y negado el cumplimiento de aquel presupuesto condicionante, la consecuencia es la de que ninguno de los cuatro motivos de casación puede prosperar, en cuanto que todos ellos se basan en aquella afirmación que no compartimos ».

A lo anterior, añadió la Sentencia de 15 de noviembre de 2011 , cit., que « pese a lo alegado por la entidad recurrente, aunque se admitiese la tesis que propugna de que la M. actuó como un Plan de Pensiones dentro de los plazos previstos, ello no implica de que se le relevase de cumplir los requisitos de formalización exigidos por la norma, que se establecen con fines de garantía y seguridad. Por otra parte, alcanzada esta conclusión, es irrelevante determinar si se [ha] aplicado o no inadecuadamente la

analogía, porque la solución adoptada deriva directamente de la interpretación literal de la disposición. En último lugar, la posibilidad de una doble imposición, que se plantea en el motivo tercero, daría lugar a correcciones a través de otras vías si efectivamente los partícipes o beneficiarios no dedujeron las correspondientes retenciones, pero en ningún caso afectan a este litigio, que se concreta a examinar sobre la solicitud de rectificación de declaración-liquidación y devolución de ingresos indebidos » (FD Segundo).”.. **En idéntico sentido , Sentencias de 15 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm.1695/2008 , FD Tercero y de 12 de Enero de 2012 , Recurso de Casación núm. 4156/2008 , FD Tercero .**

**Sentencia de 21 de Mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 2953/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1994 a 1998 . Deducibilidad de las primas de seguro de vida colectivo temporal, anual y renovable .Improcedencia por falta de imputación a los trabajadores. FD Tercero.**

**Sentencia de 4 de Julio de 2012, Recurso de Casación núm. 2772/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. El reconocimiento de que las pensiones fueron pagadas con la parte del Fondo que no fue objeto de deducción por imperativo legal podría ser suficiente para la estimación del motivo, pero esta postura no puede compartirse, porque equivale a establecer un sistema de reparto y no de capitalización y, en definitiva, a hacer inútil la existencia del Fondo, porque bastaría con pagar la pensión correspondiente sin necesidad de constitución del mismo .**

**FD Séptimo “** (...) 2. Sobre la deducibilidad de las pensiones , hemos dicho en dos sentencias de 25 de junio de 2009 (recursos de casación núms. 9897/2004 y 11.240/2004 ) lo siguiente a propósito del mismo problema.

" La Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 13 d).3 , admite como gasto deducible "Las asignaciones del sujeto pasivo a las instituciones de previsión del personal, siempre que su administración y disposición no corresponda a aquél", precepto desarrollado por el artículo 107 del Reglamento de la Ley, de 1982 , el cual exige como requisito imprescindible para que tales dotaciones sean fiscalmente deducibles que la empresa que las efectúa "no utilice para sí misma ni tenga poder de disposición sobre los fondos asignados a las mencionadas Instituciones".

Este sistema desaparece con la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, en vigor desde el 29 de junio de 1987, que realiza una nueva regulación de los sistemas empresariales de previsión social, pudiendo distinguirse dos modalidades: fondos internos, en los que no hay deducción fiscal (Disposición Adicional Primera. Uno) y Fondos Externos, bien a través de Fondos de pensiones, bien a través de Compañías de Seguros, Montepíos, Mutualidades y, en general, Instituciones ajenas a la empresa, caso en el que las dotaciones son deducibles, pero los partícipes tributarán en su Impuesto sobre la Renta por las imputaciones que les correspondan".

En el Fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia recurrida se considera acreditado que en el año 1998, objeto de inspección, el saldo del fondo interno para pensiones estaba integrado en parte por dotaciones que en el momento de realizarse se consideraron fiscalmente deducibles (la otra parte, según el informe de la Inspección se correspondía con aportaciones realizadas por la empresa y ya consideradas no deducibles), así como que las pensiones pagadas por la Entidad ese mismo año lo fueron no con cargo a la indicada parte del fondo, sino con cargo a la parte integrada por cantidades que no fueron consideradas deducibles en el momento de su dotación.

La sentencia de instancia comparte el criterio de la Inspección y del TEAC en el sentido de que las pensiones efectivamente pagadas debieron cargarse a las aportaciones más antiguas del fondo, que son precisamente las que ya fueron objeto de deducción fiscal, pues de otro modo se estaría permitiendo una actuación que resulta contraria a la esencia y funcionamiento de lo que es un fondo de este tipo (de capitalización y no de reparto) y produciría el efecto de que nunca se llegaría a utilizar la parte del Fondo que ya fue gasto fiscal, con lo que la entidad tendría constituida una reserva que no ha tributado.

El reconocimiento de que las pensiones fueron pagadas con la parte del Fondo que no fue objeto de deducción por imperativo legal podría ser suficiente para la estimación del motivo, pero esta postura no puede compartirse, porque equivale a establecer un sistema de reparto y no de capitalización y, en definitiva, a hacer inútil la existencia del Fondo, porque bastaría con pagar la pensión correspondiente sin necesidad de constitución del mismo.

Por ello, y sea o no cierto el argumento de que nunca se alcanzaría a utilizar la parte del Fondo que fue objeto de deducción fiscal, es claro que con la manera de proceder se altera sustancialmente la naturaleza del sistema, sin que pueda aceptarse el criterio de que al producirse el cambio legislativo que prohibió el beneficio fiscal por dotaciones al Fondo interno, el valor de las contingencias de que respondía era superior al del saldo, pues aún así debía procederse en la forma expuesta con anterioridad.”

#### **4. Deducción por inversiones en activos fijos nuevos**

**Sentencia de 16 de Junio de 2011 , Recurso de Casación núm. 3331/2006. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios de 1991 y 1992. Improcedencia de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos derivada de la cesión de espacios a los expositores y otras personas y entidades que facilitan servicios imprescindibles para la celebración de certámenes y el normal funcionamiento de una feria. Como tantas veces hemos indicado la finalidad perseguida por el legislador al establecer una deducción por inversiones en activos fijos nuevos en el Impuesto sobre Sociedades era facilitar la renovación de los elementos que forman parte del inmovilizado de nuestras empresas, incentivando, al tiempo, su capitalización. Dichos objetivos sólo se cumplen, como es lógico, si los bienes adquiridos y que otorgan el derecho a la deducción son afectados por la empresa al desarrollo de su actividad. Y es evidente que no existe afectación cuando los activos son cedidos a**

terceros para su utilización, siendo incuestionable, a nuestro entender y de las consideraciones que se contiene en la sentencia de instancia que para el cumplimiento del objeto social de la F. resulta extraño e innecesario la cesión o arrendamiento de sus activos fijos. FD Octavo.

**Sentencia de 7 de febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 4259/2009 , Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1994. No admisión de la deducción por inversión en activos nuevos pues la maquinaria no solo no pierde valor sino que lo incrementa exponencialmente con los años . Valoración de de la prueba pericial. or el Tribunal. .FD Segundo .En identico sentido , la Sentencia de 28 de Marzo de 2012, Recurso de Casación núm. 5800/2009 , FD Tercero .**

**Sentencia de 7 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 4259/2009 , Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1994 . Inversiones en activos fijos nuevos: eliminación del exceso .se adquieran máquinas por un valor extraordinariamente superior al del mercado, importándose por precios exorbitantes en el extranjero, y adquiriéndose de manos de otra empresa cuya labor como importadora era absolutamente prescindible, salvo si se atiende al hecho, reflejado por el TEAC, de la vinculación entre unas y otras empresas**

**FD Septimo** “En los siguientes motivos (9º a 14º) se aborda la cuestión de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos- adquisición de maquinaria- que eliminó la Inspección en cuanto al exceso y vino a confirmar la sentencia. Aduce la recurrente la infracción de los principios que rigen la carga de la prueba, la motivación de las valoraciones y las reglas de valoración. Critica: a) la conclusión de que el hipotético valor de mercado de la maquinaria importada coincidía o se aproximaba a los precios declarados por terceros en Aduanas, ante la enorme diferencia entre ambos (16 y 44 veces de aumento) constituye una actuación que infringe las normas más básicas sobre la carga de la prueba, cuando la empresa ha venido sosteniendo la coincidencia del valor de mercado con la compra por CMC; b) que se considere como real el precio y sin mayor esfuerzo probatorio el precio declarado en Aduana, entendiendo que el irreal y desproporcionado era el de reventa a CMC; c) que al no haber acreditado ni la Inspección ni la sentencia que el verdadero valor de la maquinaria coincidía con el los precios de Aduana, tampoco ha acreditado que el mismo fuera desproporcionado a los precios que pagó CMC; d) falta de motivación al asumir como valor de mercado de la maquinaria adquirida por CMC los declarados en Aduanas, sin proceder a comprobar o contrastar los mismos; f) inadecuada calificación como simulada las citadas adquisiciones.

El Tribunal de instancia, en relación con estas cuestiones razonó lo siguiente(...):

**FD Octavo** “ No hay razón alguna, pues, para decir lo contrario en esta sentencia respecto de lo que ya sentaron las sentencias indicadas, incluida la dictada por la Sección Sexta en materia de IVA el 2 de octubre de 2007 en el recurso n° 255/05 , siendo así que, además, dicha sentencia contiene una valoración exhaustiva acerca de la prueba pericial presentada en ese proceso y que merece allí una crítica negativa, que nosotros compartimos y hacemos nuestra.

De hecho, no debe olvidarse que se trata en este caso no tanto de valorar ciertos activos, como parece pretenderse por la demandante y orienta la actividad del perito, sino de ponderar si es o no procedente la deducción por adquisición de activos fijos, de cuya condición de nuevos cabe dudar profundamente, al menos en lo que respecta a parte de ellos y, por lo que hace a las demás circunstancias, no son sino indicios que, uno a uno, podrían no tener suficiente fuerza, pero que la reunión de todos ellos hace pensar de forma seria en que la adquisición de estos bienes lo ha sido a empresas directamente vinculadas por la recurrente y que, en un ejercicio en que ya se había declarado la quiebra -lo cual constituye un elemento de convicción de singular valor- se adquieran máquinas por un valor extraordinariamente superior al del mercado, importándose por precios exorbitantes en el extranjero, y adquiriéndose de manos de otra empresa cuya labor como importadora era absolutamente prescindible, salvo si se atiende al hecho, reflejado por el TEAC, de la vinculación entre unas y otras empresas. En definitiva, la prueba pericial practicada por incorporación de la que fue llevada a cabo en el asunto 255/06, seguido ante la Sección sexta de esta misma Sala, al que ya se ha hecho mención, no desvirtúa, en modo alguno, las conclusiones a que llegó la Inspección y que todas las sentencias precedentemente reseñadas han confirmado. (...)

Los motivos deben desestimarse porque a través de ello se trata de desvirtuar la valoración de la prueba efectuada por el Tribunal de instancia, cosa que no es posible en casación, salvo en los casos en que se haya producido error de hecho, arbitrariedad o irracionalidad. Es tan exhaustivo el examen de los hechos efectuado en la sentencia que difícilmente resulta, cuando menos desacertado, tacharla de falta de motivación. El rechazo de la prueba pericial esta perfectamente razonado y esta Sala los acepta. La prueba de presunciones de la que se extrae la conclusión deriva de una serie de indicios que tienen como punto de partida hechos totalmente probados -aumento sucesivo y desorbitado de los precios de venta de la maquinaria en las sucesivas transmisiones de unas sociedades a otras, vinculación entre estas sociedades, no depreciación con el tiempo sino por el contrario aumento de su valor, adquisición e importación a precios exorbitantes-.

A parte de que la Sala de instancia tiene plena potestad para apreciar el valor probatorio de una determinada prueba, en el caso presente se preocupa, además, de rechazar de una forma minuciosamente detallada la prueba pericial, dando prevalencia a la prueba de

presunciones. Su conclusión no es arbitraria, y responde a las reglas que rigen el criterio humano, según lo expresado por el artículo 386.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civi”

**Sentencia de 13 de Febrero de 2012,, Recurso de Casación núm. 4964/2008. Impuesto sobre sociedades del ejercicio 1 de febrero de 1992 a 31 de enero de 1993. Activos fijos nuevos. Falta de justificación documental de la inversión contabilizada.**

**FD Sexto** “ (...)El artículo 26.4 de la Ley 61/1978 , en su redacción aplicable *ratione temporis* , establecía: «Serán requisitos para el disfrute de la deducción por inversiones: a) Que se contabilicen dentro del inmovilizado las cantidades invertidas, salvo las que se refieren a conceptos que tengan la naturaleza de gastos corrientes. b) Cuando se trate de activos fijos nuevos, que los elementos permanezcan en funcionamiento en la Empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años como mínimo o durante su vida útil, si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso».

En desarrollo de dicho precepto legal debían cumplirse además las exigencias previstas en los artículos 208 y 209 del Reglamento del impuesto sobre sociedades de 1982. El artículo 208 establecía: «Los sujetos pasivos que se acojan a las diversas modalidades de la deducción por inversiones presentarán en la Delegación de Hacienda de su domicilio fiscal y junto a la declaración del Impuesto sobre Sociedades, la documentación que se indica, según los casos, en los siguientes apartados: A) Modalidad de inversión en activos fijos nuevos: a) Declaración comprensiva de los siguientes extremos: nombre y domicilio del proveedor o contratista, descripción de los bienes encargados en firme, fecha del encargo fecha de recepción, importe global de los mismos y, en los casos de adquisición con pago aplazado, determinación de sus fechas y cuantía cuando sea aplicable el apartado 3 del artículo 218 del presente Reglamento». Y el artículo 209 preceptuaba: «1. Los bienes afectos a la deducción por inversiones figurarán en la contabilidad principal y en la auxiliar, debidamente detallados. 2. El importe de las partidas que ha de servir de base para la deducción a que se refiere el número anterior [...] figurarán en la contabilidad de la Empresa de forma que permita su adecuada verificación por la Administración tributaria».

El problema esencial para admitir en este caso la deducción por inversiones en activos fijos nuevos es que estas inversiones no han sido justificadas. Ausentes las facturas del inmovilizado adquirido durante los ejercicios 1991/92 y 1992/93, «S.» tampoco ha aportado otra justificación documental de las cantidades invertidas en activos fijos nuevos contabilizadas en el inmovilizado, lo que impide admitir la deducción por inversión, aun cuando se entendiera cumplido el plazo de permanencia en funcionamiento de los elementos patrimoniales adquiridos por haberse transmitido a otra empresa integrados en una rama de actividad, lo que aseguraría su funcionamiento dentro de la misma actividad económica [véase la sentencia de 17 de mayo de 2005 (casación 3981/00 , FFJJ 1º y 3º)].” **En el mismo sentido , Sentencia de 13 de febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 4910/2008, FD Sexto .**

**Sentencia de 8 de Noviembre de 2012, Recurso de Casación núm. 268/2010. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001. Deduciones por activos fijos nuevos, procedentes del ejercicio 1996. Dedución máxima aplicable. A la vista de la normativa expuesta, la regularización por la Administración tributaria del ejercicio 2001 por el concepto Impuesto sobre Sociedades, consistente en la aplicación a la deducción por inversión en activos fijos nuevos del ejercicio 1996 del límite individual del 15% ( Disposición Adicional Duodécima) , si bien respetando el límite conjunto del 35% (Disposición Transitoria Undécima, apartado 4º), resulta conforme a derecho. Debe señalarse que el modelo de declaración sólo recoge el límite conjunto, debiendo haber recogido asimismo el límite individual aludido del 15%, defecto este último que no supone la adecuación a derecho de la conducta del sujeto pasivo.**

**FD Cuarto” 1.** La cuestión de fondo objeto de recurso debe contraerse a determinar la conformidad a Derecho de la regularización practicada con motivo de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, correspondiente al ejercicio 2001, en cuanto a las **deducciones por activos fijos nuevos (AFN) procedentes del ejercicio 1996.**

Esta fue la única cuestión que dio lugar a la liquidación tributaria provisional practicada por la Inspección y confirmada en reposición.

Buena prueba -dice la sentencia recurrida-- de que el objeto de la cuestión debatida debe ceñirse al examen de la conformidad a Derecho de la regularización practicada en cuanto a la deducción por activos fijos nuevos procedente del ejercicio 1996 es que en el acuerdo de liquidación provisional enjuiciado se declaraba expresamente que "la presente actuación se ha limitado exclusivamente al cálculo aritmético del límite de la deducción por activos fijos nuevos, comprobación formal de los certificados de retenciones y de la declaración en cuanto a colocar correctamente los conceptos declarados en sus apartados correspondientes dentro de la misma.

Así las cosas, excede del ámbito de la presente litis, y, por tanto, del examen que podía llevar a cabo la sentencia de instancia y, consecuentemente, del que pueda realizar esta Sala, la cuestión referente a la ampliación del plazo para poder practicar la deducción de activos fijos nuevos, al solicitar la posibilidad de su aplicación hasta el ejercicio 2006; se trata, pues, en suma, de aplicar la ampliación de cinco a diez años establecido en la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativa y del Orden Social. Esta es, sin duda, una pretensión nueva, no una alegación nueva, que excede del planteamiento inicial y básico de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos procedentes del ejercicio 1996.

De la misma manera excede del planteamiento originario que la Administración tributaria recalculase el importe aplicable de la deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material a la vista de la nueva situación tributaria resultante de la inspección del ejercicio 2001. La recurrente alega que, a la hora de calcular el límite aplicable a las deducciones por activos fijos nuevos, aplicó el límite indicado en la declaración reglamentariamente aprobada, correspondiente a la Orden que aprobó el modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades; en dicho modelo únicamente se consignaba la aplicación del límite conjunto del 35% y no se consignaba otro límite. Por eso la recurrente considera que no debería verse perjudicada por aplicar un límite establecido en un modelo aprobado reglamentariamente por la Administración.

Es verdad que el modelo de declaración sólo recoge el límite conjunto del 35% de la cuota líquida, debiendo haber recogido asimismo el límite individual del 15% de la cuota íntegra positiva, pero este defecto del modelo de declaración solo puede tener la virtualidad de eximir al sujeto pasivo de responsabilidad por infracción tributaria, que no le ha sido exigida, por cierto, en ningún momento, nunca la de suponer conforme a Derecho la aplicación en las deducciones del límite conjunto del 35%.

2. La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su Disposición Adicional Duodécima, relativa a la "Deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material" establecía en su apartado 1) , que "con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de 1996, los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota íntegra el 5 por 100 del importe de las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material, excluidos los terrenos, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, que sean puestos a disposición del sujeto pasivo dentro de dichos períodos impositivos".

Y en el apartado 7 disponía que "el importe de la deducción no podrá exceder del 15 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos, entendiéndose que esas cantidades están incluidas entre las deducciones a que se refiere el apartado 4 de la Disposición Transitoria Undécima ".

Por su parte, la Disposición Transitoria Undécima de la Ley 43/1 995 , disponía, al referirse a los "Salos pendientes de la deducción por inversiones", decía:

1. Las cantidades pendientes de deducción correspondientes a los beneficios fiscales establecidos en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades) ; en la Ley 12/1988, de 25 de mayo; en la Ley 30/1990, de 27 de diciembre; en la Ley 31/1992, de 26 de noviembre; en la disposición adicional séptima de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, se aplicarán en las liquidaciones correspondientes a los periodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, en las condiciones y requisitos previstos en las citadas Leyes (...).

3. Las deducciones a que se refieren los apartados anteriores se deducirán respetando el límite sobre cuota líquida previsto en las referidas Leyes y en las correspondientes Leyes de Presupuestos Generales del Estado. A estos efectos se entenderá por cuota líquida la resultante de minorar la cuota íntegra en las deducciones y bonificaciones previstas en los Capítulos 11 y 111 del Título VI de esta Ley.

4. Las deducciones procedentes de diferentes modalidades o períodos impositivos del artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (26) , excepto la correspondiente a la creación de empleo, no podrán rebasar un límite conjunto del 35 por 100 de la cuota líquida. ( ... )".

A la vista de la normativa expuesta, la regularización por la Administración tributaria del ejercicio 2001 por el concepto Impuesto sobre Sociedades, consistente en la aplicación a la deducción por inversión en activos fijos nuevos del ejercicio 1996 del límite individual del 15% ( Disposición Adicional Duodécima) , si bien respetando el

límite conjunto del 35% (Disposición Transitoria Undécima, apartado 4º), resulta conforme a derecho. Debe señalarse que el modelo de declaración sólo recoge el límite conjunto, debiendo haber recogido asimismo el límite individual aludido del 15%, defecto este último que no supone la adecuación a derecho de la conducta del sujeto pasivo.

Tal y como se recoge en el acuerdo de liquidación provisional la entidad recurrente aplica como deducción, con límite del Capítulo IV Título VI de la Ley 43/1995, un importe de 3.156.973,00; a este apartado sólo corresponden 322.262,00 euros de acuerdo al desglose efectuado por el contribuyente en la página nº 11 del modelo presentado; el resto, es decir 2.834.710,00 corresponden al apartado de deducciones de la Disposición Transitoria Undécima Ley 43/1995 (27) . En este último apartado la entidad ha declarado en el concepto activos fijos nuevos (AFN) un importe de 2.834.710,00 euros; dicha deducción está limitada al 15% de la cuota íntegra positiva (casilla 582 pág. 9 del modelo), de acuerdo a lo establecido en la Disposición Adicional Duodécima de la Ley 43/1995 (28) (apartado 7), es decir, que la deducción máxima aplicable por este concepto es 15% (11.287.727,12)=1.693.159,06 euros.”

## **5. Deducción por inversiones**

**Sentencia de 3 de Junio de 2011, Recurso de Casación núm. 2481/2004. Norma Foral 2/2001 de 12 de febrero, de la Diputación Foral de Guipúzcoa por la que se aprueba determinadas medidas tributarias para el Territorio Histórico de Guipúzcoa.. La modificación que la Norma Foral impugnada introduce en el artículo 46 de la Norma Foral 711996 de 4 de julio , del Impuesto de Sociedades , es doble: por un lado, incrementa el límite de la cuota para practicar deducciones en 5 puntos porcentuales, pasando del 40 al 45 por 100, frente a la normativa general del régimen común en la que dicho límite está en el 35 por 100; por otro lado, la nueva Norma Foral amplía el plazo para aplicar las deducciones no practicadas por insuficiencia de cuota de los cinco años anteriores (que coinciden con el plazo general establecido en las normas estatales) a quince años. La Administración recurrente no aporta ningún dato que acredite que la Norma Foral impugnada impone una presión fiscal global efectiva inferior a la del Territorio Común El hecho de que en unos impuestos determinados la Norma Foral conceda la posibilidad de unas deducciones o bonificaciones superiores a las establecidas por la legislación del Estado, no permite suponer, sin más, que la presión fiscal global sea inferior a la existente en territorio común..La presión fiscal a considerar es, de una parte, la del conjunto de tributos del Estado, referida a uno o varios ejercicios y, de otra, la del sistema impositivo del Territorio Foral. Los términos comparativos entre la presión fiscal del Estado y la del Territorio Foral deben ir referidos a la exigencia de una presión efectiva global, que no puede ser inferior en el Territorio Foral a la del Derecho Común. Pero es que, además, el Abogado del Estado recurrente no expone en qué puede darse la vulneración del artículo 4 .b) del Concierto Económico; sólo afirma que la Norma Foral, por el simple hecho de regular de forma distinta a la del Estado el Impuesto sobre Sociedades, produce una menor presión fiscal que en Territorio Común. No tiene en cuenta que el**

artículo 41-2 del Estatuto de Autonomía , aprobado con rango de Ley Orgánica, el 18 de diciembre de 1979 , dice que "las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio concierto y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma". Falta de acreditación de que se entorpece la libertad de circulación de bienes, capital y servicios en todo el territorio español. FDS Cuarto a Sexto.

Sentencia de 8 de Septiembre de 2011, Recurso de Casación núm. 1969/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. Deducciones no practicadas por insuficiencia de cuota líquida. Empresas que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos (art.26.8.6 LIS, según redacción Ley 39/1992, de 29 diciembre ). Computo del plazo para diferir los saldos pendientes de aplicación . Unica y exclusivamente a las inversiones realizadas en 1993, por ser éste el año en que se sanearon pérdidas, no a las realizadas en otros ejercicios distintos y anteriores Las cantidades pendientes de deducción correspondientes a 1991 y 1992, al no existir en dichos años pérdidas de ejercicios anteriores ni aportación efectiva de recursos para sanearlas, debieron, por tanto, aplicarse en el plazo máximo de cuatro o cinco años a contar desde el siguiente a aquel en que se generó el derecho a su deducción, es decir, desde 1992 y 1993, respectivamente, por lo que en 1998 había concluido ya el plazo para tal cómputo.FD Tercero. En identico sentido, Sentencia de igual fecha , Recurso de Casación num. 2361/2007 , FD Tercero.

#### **6. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas y libros .**

Sentencia de 22 de Junio de 2011 , Recurso de Casación núm. 361/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995. Régimen de transparencia fiscal. Falta de acreditación de deducciones en cuotas derivadas de producciones audiovisuales e inversiones en obras audiovisuales.

**FD Tercero**”Iguales consideraciones cabe formular contra el segundo y terceros de los motivos, en que se reprocha a la sentencia no haber aceptado ciertas deducciones en cuotas derivadas de producciones audiovisuales e inversiones en obras audiovisuales.

Además de no haberse hecho prueba alguna del error sufrido al omitir tales partidas en el acta de conformidad como era de su incumbencia, la recurrente no formula, como es indispensable, crítica alguna de las consideraciones que en este punto contiene la sentencia de instancia impugnada.

Y todo ello con independencia de que las pretensiones que a este extremo se refieren, y en los ejercicios en que se formulan, no superen la cuantía de 25.000.000 de pesetas, hoy 150.000 euros, lo que haría también inadmisibile el recurso con respecto a dichos motivos, pues la admisibilidad habría de venir circunscrita a la pretensión de naturaleza indeterminada, es decir, la de ser la demandante una entidad transparente.

## **XVIII).Retenciones e ingresos a cuenta**

### **1.Sujetos obligados a practicar las retenciones o los ingresos a cuenta**

**Sentencia de 4 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 3026/2006 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1993. Procedimiento dedevolución de retenciones. Certificado de retenciones.. Cuando los hechos litigiosos acaecieron, a la demandante no le era exigible la documentación que la sentencia de instancia y la Administración le requirieron, pues de los textos legales aplicables no se infería que necesariamente ese certificado "había de estar" en su poder. Por tanto, lo relevante es acreditar por cualquier medio válido la certeza de las retenciones, con el fin de imposibilitar conductas fraudulentas en perjuicio de Hacienda. FD Tercero.Voto Particular. En el mismo sentido , la Sentencia de 10 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 3028/2006 , FD Tercero y de 30 de marzo de 2011, Recurso de Casación num. 2588/2006 , FD Segundo .**

**Sentencia de 18 de Marzo de 2011 ,Recurso de Casación núm. 5488/2006. Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1997. Eliminación de las retenciones de los rendimientos de Eurobonos en divisas. Estamos ante un supuesto de retención directa. En estos casos, la obligación de retener no se produce, tampoco nace la obligación de ingresar la retención, ni esta obligación conlleva la existencia de las tres relaciones jurídicas propias de las situaciones de retención indirecta . Con la retención, sí se produce un enriquecimiento para el B. porque la práctica de retención le permite aplicarse la bonificación del 95 por 100 sobre la cuota correspondiente al rendimiento íntegro que, de otra forma, no cabría. No habiéndose probado que la retención ha tenido lugar . no puede admitirse la elevación al íntegro que pretende la entidad..**

**FD Décimo** “En la liquidación inicialmente impugnada, la Inspección eliminó las retenciones de los rendimientos de Eurobonos en divisas, emitidos por el Reino de

España y otras emisiones que se contenían en la declaración del Impuesto de Sociedades del ejercicio de 1997.

(...)

En el motivo noveno se alega infracción de los artículos 17.3, 39 y 146 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, 56 y 58 de su Reglamento y 177.2 y 183 del Reglamento anterior del Impuesto, que resultara aprobado por Real Decreto 2631/1982 .

Esta Sala, en Sentencia de 7 de octubre de 2010 , resolvió motivo similar al ahora formulado en el recurso de casación 6395/2005 , interpuesto por B. en relación con el ejercicio 1995. Aún cuando bajo normativa reguladora del Impuesto de Sociedades distinta, la "ratio decidendi" de dicha Sentencia, resulta de aplicación al presente caso cuando en el Fundamento de Derecho Cuarto señala:

" Entrando en el análisis del segundo motivo de casación, plantea la representación procesal del B. la cuestión relativa a la procedencia de la retención sobre los rendimientos de los denominados "Eurobonos" y, en consecuencia, a su deducibilidad por la entidad recurrente y a su cómputo para la deducción por bonificaciones.

A este respecto procede recordar que el B. ajustó la base imponible del IS de forma positiva en la cantidad de 846.267.945 ptas. correspondientes a retenciones no soportadas en los rendimientos de eurobonos emitidos por el Reino de España y por Autopistas del Atlántico. Al mismo tiempo, dedujo de la cuota del IS la citada cantidad de 846.267.945 ptas., en concepto de retenciones, y además, se practicó como bonificación en la cuota el 95 por 100 de dicho importe (281.384.092 ptas.).

Pues bien, debemos comenzar señalando que los eurobonos emitidos por el Reino de España son títulos de deuda pública emitidos en mercados internacionales y dirigidos a grandes inversores institucionales en su gran mayoría no residentes. Sin embargo, en este caso, el suscriptor de los eurobonos fue el B.

Cuando se trata de un producto como los eurobonos, tanto el emisor de los valores mobiliarios como el pagador de los rendimientos es el Tesoro Público, por lo que la Sala de instancia aprecia correctamente, y lo reitera el Abogado del Estado, que estamos ante un supuesto de retención directa. En estos casos, la obligación de retener no se produce, tampoco nace la obligación de ingresar la retención, ni esta obligación conlleva la existencia de las tres relaciones jurídicas propias de las situaciones de retención indirecta: a) la que se establece entre el obligado a retener y el perceptor de los rendimientos; b) la que surge entre el obligado a retener y el Tesoro Público y c) la que nace entre el perceptor del rendimiento y el Tesoro Público. Y no se producen las tres relaciones porque el emisor de los bonos no practica una retención que se vería

obligado a ingresarse a si mismo, ni existe, en consecuencia, ese tercer sujeto contra el que se podría dirigir la Administración para exigir el ingreso de las cantidades retenidas.

Es verdad, como pone de manifiesto el B. en el escrito de interposición (pág. 23), que en el Acuerdo de liquidación se dice textualmente que «la remuneración correspondiente a los Eurobonos es un rendimiento de capital mobiliario, de manera tal que el Tesoro Público, en cuanto pagador del mismo estaba obligado a retener, de acuerdo con lo previsto en el art. 32 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y en el art. 253.1 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades». Ahora bien, en el citado acuerdo de liquidación también se señala a continuación que «[e]s claro que si el Tesoro Público hubiere practicado la retención la Inspección de los Tributos no hubiera propuesto regularización tributaria alguna por este concepto», a lo que añade que «la Entidad no ha acreditado que el Tesoro Público haya practicado la referida retención» (pág. 13 del acuerdo), para lo que debería haber aportado «el correspondiente certificado de retenciones», y sin que conste tampoco «a la Administración Tributaria la práctica de dicha retención por parte del Tesoro Público» (pág. 14).

Por lo tanto, si la Inspección considera que no ha existido retención, correspondería a la parte probar la existencia efectiva de la misma, lo cual no ha sucedido en este caso.

Y a la misma conclusión se llega si se atiende a la documentación que acompaña a los títulos de los eurobonos (folio 366 del expediente administrativo) donde, en el apartado 5, denominado «Fiscal status», se hace constar que el pago del interés y del capital se hará sin deducción de aquellos impuestos con relación a los cuales el emisor de los bonos tuviese la obligación de retener en la fuente.

No habiéndose probado que la retención ha tenido lugar en un caso de retención directa, como el que es objeto de este recurso, no puede admitirse la elevación al íntegro que pretende la entidad. Y, contrariamente a lo alegado por la parte recurrente en cuanto a la existencia de un enriquecimiento injusto por parte de la Administración, lo cierto es que la operación descrita no tendría sentido, con carácter general, para esta última. Pero con esa operación, sí se produce un enriquecimiento para el BBVA porque la práctica de retención le permite aplicarse la bonificación del 95 por 100 sobre la cuota correspondiente al rendimiento íntegro que, de otra forma, no cabría. Así lo establece el art. 183.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades al señalar que la base para la aplicación de la bonificación es el "importe íntegro percibido".

A mayor abundamiento, y aún no siendo norma aplicable *ratione temporis*, no resulta ocioso recordar que con posterioridad se ha venido a recoger expresamente la inexistencia de obligación de retención en determinados casos de valores emitidos por el Banco de España. En efecto, el art. 57 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril , por el

que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, dispone que «[n]o existirá obligación de retener ni de ingresar a cuenta respecto de: a) [l]os rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario y los rendimientos de las Letras el Tesoro».

Por las razones expuestas, el motivo debe ser desestimado."

Concurriendo las mismas circunstancias, también habría de desestimarse el motivo.

Pero es que además, en el ejercicio 1997 tenía vigencia el artículo 17.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, en la redacción dada por Ley 14/1996, de 30 de diciembre (artículo 5.2), en el que se disponía:

" El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración Tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro."

El precepto transcrito permite deducir de la cuota las retenciones no practicadas siempre que no correspondan a retribuciones legalmente practicadas por el sector público, pues en este caso solo pueden deducirse las cantidades efectivamente retenidas. Y como la sentencia recurrida declara que no se ha probado la retención, es claro que tampoco procede la deducción." **En el mismo sentido, la Sentencia de 17 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 1996/2006, FD Cuarto, que cita la Sentencia de 7 de Octubre de 2010, Recurso de Casación 6395/2005. Igualmente la de 9 de Junio de 2011, Recurso de Casación núm. 4831/2006. FD Segundo, que cita las Sentencias de 7 de octubre de 2010, 2 de marzo de 2011, 17 de marzo de 2011, 18 de marzo de 2011 y 7 de abril de 2011.**

**Sobre la elevación al íntegro y que solo opera en aquellos supuestos en que la contraprestación íntegra no pueda ser conocida con certeza por otros medios, Sentencia de 25 de mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 1468/2009, Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1990 a 1996,**

**FD Vigésimoprimer(...)**

Este motivo no puede prosperar, ante nuestros más recientes pronunciamientos dictados durante el año 2009 ( sentencias de 1 de Julio (casación 3283/03 ), 2 de Octubre ( 1139/04 ) y 19 de Octubre (casación 7704/03 ) que estiman improcedente la elevación al integro acordada en su caso por la Inspección, en cuanto constituye un elemento presuntivo de determinación de bases, aplicable a aquellos supuestos en que la contraprestación integra no pueda ser conocida con certeza por otros medios, por lo que sólo opera cuando falta la prueba de la contraprestación devengada y de la cuantía real del pago realizado por quién está obligado a retener.

Como quiera que en el caso actual tal dato se encuentra realmente acreditado, no procedía la elevación al integro decretada por la Administración, siendo, pues, correcto el pronunciamiento de la sentencia recurrida en este punto.

Por otra parte, en las referidas sentencias, nos apartábamos del criterio sentado en las sentencias de 31 de Mayo de 2006 (casación 6520/01 ) 7 de Junio del mismo año (casación 5001/01 ), 4 de Febrero de 2007 (casación 6532/01 ) y 18 de abril de 2007 (casación 3267/02 ), que negaba la aplicación retroactiva de la ley 13/1996, que dio nueva redacción al artículo 98.2 de la Ley 18/91, de 6 de Junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , a las rentas de capital, al referirse la disposición transitoria undécima sólo a las rentas del trabajo (...).”

**Sentencia de 25 de Mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 1468/2009. .Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1990 a 1996 . Rendimientos procedentes del ejercicio de actividades empresariales: sujetos a retención. FDS Quinto a Séptimo.**

**Sentencia de 31 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 4410/2009 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995. Limitación de deducción en la cuota de las retenciones de Rentas de capital bonificadas en el caso de Mutualidades.**

**Partiendo de que en 1995 las mutualidades eran entidades aseguradoras por desarrollar una actividad de aseguramiento según la legislación en vigor antes del devengo del IS, la Sala, compartiendo el criterio de la inspección y de instancia, considera que le resulta de aplicación la limitación en cuanto a la deducción de retenciones por rentas del capital, en el IS prevista en la DT3ª de la Ley 61/1978 (pº2º, último inciso).FDS Segundo y Tercero.**

**Sentencia de 15 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 4522/2007. Impuesto sobre Sociedades, retenciones y otros pagos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario, ejercicio 1994. Artículo 19.5.de la LIS.Sociedades transparentes socios, a su vez, de otra sociedad sometida también a transparencia.Fecha de cierre de su ejercicio social.Dividendos sujetos a retención. Las sociedades que reunieran las circunstancias para ser consideradas transparentes y que fueran, a su vez, socios de otra sometida también a transparencia quedaban excluidas del régimen de transparencia fiscal y debían tributar en el Impuesto sobre Sociedades (IS) a un tipo igual al marginal máximo de la escala del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Conforme a lo anterior, al tributar según el régimen general de la LIS, los dividendos a cuenta reconocidos por E. a sus socios, correspondientes a beneficios obtenidos en un ejercicio en el que la mercantil quedó excluida del régimen de transparencia fiscal por participar en otra sociedad transparente, debieron quedar sometidos a la oportuna retención, sin que, a estos efectos, debiera tenerse en cuenta que a la fecha de cierre de su ejercicio social, es decir, a 15 de julio de 1994, la sociedad D. ya estuviera excluida del régimen de transparencia fiscal, pues E. era socia de D. a la fecha de cierre del ejercicio de esta última, es decir, a 30 de junio de 1994. Como señaló el TEAC, era del todo punto «irrelevante que a la fecha de cierre del ejercicio de . la sociedad participada estuviera o no ya en transparencia », pues sólo « en los ejercicios subsiguientes de ambas sociedades» habría que dilucidar y concluir de nuevo acerca de la concurrencia del supuesto de doble transparencia del artículo 19.5.de la LIS.FD Tercero.**

**Sentencia de 15 de Diciembre de 2011. Recurso de Casación núm. 668/2009 .Impuesto sobre Sociedades. Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1998. Retención errónea desde el punto de vista del sujeto que la soportó.**

**FD Séptimo** “.- El noveno y último motivo exige tener en cuenta que según se refleja en las actuaciones inspectoras, S. C. H. Investment, S.A. (SCHI) efectuó en 1998 un conjunto de operaciones sobre valores de renta variable emitidos por entidades residentes en territorio español, con la entidad residente en Reino Unido, M. Stanley Co Internacional Limited (MS), las cuales reunían las siguientes características:

- La entidad MS transmitía SCHI valores emitidos por entidades residentes en territorio español cotizados en Bolsa, días antes del cobro del dividendo, ya acordado por la Junta General.

- Ambas entidades concluían entre sí contratos de opción de compra y venta, no opcionales, sobre los valores previamente transmitidos, en cuya virtud, MS recompraba a SCHI los valores, una vez que ésta última entidad había percibido el dividendo.

Como consecuencia de dichas operaciones, y a su finalización, la propiedad transitoria de los valores había ocasionado que SCHI percibiera un dividendo, compensado, excepto en un pequeño margen, por la diferencia entre la prima pagada por los derechos de opción de venta y la cobrada por los derechos de opción de compra.

Aparentemente, y considerada la operación de forma aislada para cada sujeto interviniente, resulta que MS obtenía una renta que sería gravable en el Reino Unido, de acuerdo con el artículo 13 del Convenio Hispano-Británico ; en cambio SCHI tendría un ingreso que habría de integrar en la base imponible, deduciendo el gasto derivado de la diferencia entre las primas cobradas y pagadas y además, deduciría de la cuota el importe de la retención por el dividendo. En todo caso, así procedió SCHI en el ejercicio al que nos referimos.

En cambio, la Inspección entendió que con las opciones pactadas, consideradas en su conjunto (el conjunto operacional fue repetido hasta en veintidós ocasiones), lo que en realidad se perseguía es que MS percibiera el dividendo de los valores a través del cauce conformado de la diferencia entre precio de las opciones de venta y de compra, descontando la retribución de SCHI, a la par que garantizar la retrocesión de las acciones a MS, realizada a través de Bolsa y al precio de cotización, para que no se produjera enriquecimiento por diferencia con el precio de la transmisión para ninguna de las partes.

Se entendió, por tanto, que la causa del contrato no era conceder a la otra parte el derecho a compra o vender las acciones a un precio determinado, sino la realización del encargo efectuado de cobrar el dividendo y remitirlo a MS, descontando el importe pactado como retribución.

La consecuencia fiscal, confirmada también en la sentencia impugnada, es la de hacer recaer la percepción del dividendo sobre MS, de tal forma que ello comportaba la regularización de la liquidación presentada por SCHI, con eliminación de la deducción en cuota del importe del a retención.

La conclusión de la Inspección tenía los siguientes soportes argumentales:

En primer lugar, consideraba que, en el presente caso, se producían dos compraventas de valores, la segunda como consecuencia de las opciones de compra y venta. Pero, se entendía que viendo la operación en su conjunto, resultaba que la causa del contrato no era la adquisición de la propiedad de la cosa vendida, sino la de legitimar, mediante mandato, a SCHI, para la percepción del dividendo y entregarlo a MS mediante el pago de una comisión de tal forma que cumplido este objetivo, se producía la retrocesión.

En segundo lugar, la operación se llevaba a cabo para obtener un doble efecto: de un lado, MS no se veía obligada a tributar en España por los dividendos recibidos ( artículo 45.1.e) de la Ley 43/1995 y 10 del Convenio Hispano Británico ); de otro, SCHI realizaba la correspondiente deducción de la retención en cuota.

Por ello, la Inspección consideraba que SCHI obtenía una renta derivada de la gestión del dividendo, que debía integrar en la base imponible del Impuesto de Sociedades, renta que resultaba de la diferencia entre el dividendo y el saldo de las cantidades pagadas y cobradas en virtud de contratos de opción.

La regularización que se proponía, entendía la Inspección, no generaba enriquecimiento injusto, porque bajo la tesis de la existencia de un mandato, correspondía a MS hacer frente a la indemnidad del mandatario (SCHI), de tal forma que éste último no sufra daños ni perjuicios por causa del contrato ( artículo 1729 del Código Civil ).

Así las cosas, y frente a la argumentación de la sentencia, confirmatoria de la tesis de la Administración, en el último motivo casacional, se aduce por la recurrente que el sujeto pasivo de la regularización debería ser la entidad M. St. y no la sociedad S.C.Hispano Investment SA. Expone, que con ocasión de la comprobación del Grupo Santander, se pretendió articular la regularización correspondiente a otro contribuyente, no residente; sin que se encuentre una sola norma del ordenamiento jurídico que respalde esa posibilidad. Ni tan siquiera el artículo 28 de la ley General Tributaria, en la amplísima virtualidad que se le quiso otorgar por la Administración, posibilita esa actuación. Sólo mediante el inicio de una comprobación inspectora ante el contribuyente Morgan Stanley, hubiera cabido regularizar la situación fiscal del mismo.

Señala que en la operación controvertida se estuvo ante una verdadera transmisión/compra-venta de valores, en ejercicio de opción acogida por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencia de 2 noviembre 2002. Por todo ello solicita la declaración del derecho de la entidad recurrente a la devolución de la retenciones soportadas sobre los dividendos pertenecientes a M.St., tercero no residente.

Pues bien, respecto de este último motivo casacional debemos señalar que la Sala de instancia efectúa una calificación de la verdadera naturaleza de la causa del conjunto negocial llevado a cabo entre la entidad recurrente y la entidad Morgan Stanley, calificación que es privativa de ella y que, salvo errónea o arbitraria, es irrevocable en casación.

Por otra parte, debe aceptarse también que fueron las partes las que con la conducta derivada de su relación contractual dieron lugar a una retención errónea desde el punto de vista del sujeto que la soportó, por lo que deben ser también las mismas partes las que resuelvan entre sí el problema derivado del enriquecimiento sin causa que, por lo expuesto, no se puede imputar a la Hacienda Pública.

Por ello, también en esta ocasión, debemos confirmar la sentencia dictada y desestimar el motivo.”

**Sentencia de 31 de enero de 2012, Recurso de Casación núm. 4669/2007. Impuesto sobre Sociedades, Retenciones del Capital Mobiliario, periodo 1996. Retención de dividendos repartidos en el IS. Dividendos y participaciones en beneficios a los que se refiere el art. 28. 2 y 4 LIS. Si no se daba la deducción por doble imposición existía la obligación de retener. Se declara que la obligación de retención es el principio general, siendo la no retención por el pagador la excepción, de manera que si no podía conocer el pagador si concurría o no en la persona del cobrador de los dividendos repartidos el beneficio que constituye el supuesto que da lugar a la exención de retención, es indudable que hubo de practicarla.**

**FD Segundo** “-La cuestión sobre la que gira el presente recurso se circunscribe a determinar si la entidad recurrente H.P. SAU debió practicar la retención por los dividendos repartidos en virtud de acuerdo de la Junta General, por importe de 1.131.000.000 pesetas, a su socio V. A. S.A, sociedad que ostentaba la titularidad de 4.634 títulos de la sociedad V. S.A., que hoy adopta el nombre de H.P. S.A.U.

La norma aplicable es el artículo 146 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , al regular la "Obligación de retener e ingresos a cuenta", y después de señalar cuando procede la retención, y las entidades que deben efectuarla, indica en el apartado 4 que "Reglamentariamente se establecerán los supuestos en los que no existirá retención" y establece en su letra d), el siguiente supuesto en que no procede la retención "Los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 2 del artículo 28 de esta Ley ".

El artículo 28, en su originaria redacción, establecía la deducción para evitar la doble imposición interna e incluye en su apartado 1 el siguiente supuesto: "Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en España se deducirá el 50 por 100 de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios", añadiendo en el apartado 2 que "Las deducciones a que se refiere el apartado anterior será del 100 por 100 cuando los dividendos o participaciones en beneficio procedan de entidades participadas, directa o indirectamente en, al menos, un 50 por 100, siempre que dicha participación se hubiese poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que será exigible el beneficio que se distribuya".

El TEAC, al que sigue la sentencia recurrida, indica que el artículo 28.4, en su redacción originaria aplicable en este caso, señalaba cuando la deducción por doble imposición no debía practicarse, y que en el caso de autos no se daba la prevista en la letra b), esto es, "las derivadas del reparto de beneficios existentes en el momento de la adquisición de la participación siempre que la misma se hubiere adquirido a personas o entidades no residentes en territorio español, o a personas físicas residentes en territorio español vinculadas con la entidad adquirente, o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas personas".

No habiéndose controvertido el hecho de que el supuesto contemplado en este último precepto no concurría, y que por tanto V. A. S.A, carecía del derecho a obtener el beneficio para evitar la doble imposición de dividendos, el TEAC y la Sala de instancia llegaron a la conclusión, de que exención de retención y deducción por doble imposición están íntimamente ligadas, de tal forma que el no disfrute de éste beneficio conlleva necesariamente la obligación de retener.

Esta Sala comparte el criterio sentado en la sentencia recurrida, pues aunque la remisión que hace el art. 146 sólo sea al apartado 2 del artículo 28, lo es a efectos de identificar el supuesto de no retención, pero es indudable que si no se da el beneficio contemplado en ese precepto por no concurrir alguno de los supuestos previstos en los apartado siguientes, la obligación de retener existe, al ser éste el principio general que rige en materia de retenciones, conforme al apartado 1 del art. 146, siendo la no retención por el pagador la excepción (art. 146.4).

Por muy dificultosa que sea al pagador del dividendo el averiguar si se da o no el beneficio, a él corresponde dicha carga, que en el caso del art. 28.4.b) no resulta tan dificultosa, si se tiene en cuenta, como resulta de las comprobaciones realizadas por la Inspección y que se detallan minuciosamente en el acta, que las acciones fueron adquiridas de personas físicas vinculadas con la entidad, o a una entidad vinculada cuando esta última adquirió la participación a las referidas personas, así como

corresponder los dividendos distribuidos a beneficios existentes en el momento de adquisición de las participaciones, o de personas no residentes en territorio español.

Las conclusiones anteriores se extraen de la normativa que estaba en vigor en el ejercicio correspondiente, por lo que no se entiende la alegada vulneración que aduce la recurrente del principio de irretroactividad, en relación con lo previstos en la letra v) del art. 57 del RIS aprobado por Real Decreto 537/1997 , ni que haya habido una extralimitación del Reglamento, pues el hecho de que esta norma imponga a la entidad perceptora el comunicar a la obligada a retener "que concurren los requisitos establecidos en el citado artículo" -se refiere a todo el artículo no a un párrafo concreto-, no viene sino a afianzar explícitamente el principio antes sentado de retener por regla general, y lo único que tiene de especialidad es facilitar la labor de investigación sobre la concurrencia o no de las circunstancias para la deducción, y correlativa obligación o no de retener.

Por último, en relación con la alegación de enriquecimiento injusto que aduce la recurrente, es una cuestión que no ha sido tratada en la sentencia por no haberse invocado en la demanda, lo que supone que se esté en presencia de una cuestión nueva que no es posible tratar en la casación “

**Sentencia de 22 de Marzo de 2012, Recurso de Casación núm. 1260/2009. Impuesto sobre Sociedades, retenciones e ingresos a cuenta del capital mobiliario, ejercicios 1997 y 1998. Exención de retención de los beneficios distribuidos por la vía de dividendos desde la sociedad interesada hacia la matriz residente en otro Estado miembro de la Unión Europea . No procede la aplicación de la exención, pues controlada la matriz europea por sociedad americana, no se ha acreditado la concurrencia de ninguna de las contraexcepciones del art. 46.1.f) de la LIS: ni la matriz realiza la misma actividad que la filial ni ejerce su dirección y gestión mediante la organización de medios materiales y personales, ni concurren motivos económicos válidos que no sea el de disfrutar indebidamente del beneficio fiscal consistente en la exención en origen sobre los beneficios distribuidos.**

**FD Séptimo**”.-En el sexto motivo, en el que se plantea la cuestión de fondo, se alega infracción del artículo 46.1. f) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre , del Impuesto de Sociedades, antes transcrito en lo que interesa a este recurso de casación, 13 y 30.4 de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias y Directiva 9035/CEE.

Entiende la recurrente que concurren todos los requisitos exigidos en la Directiva y en la Ley interna para aplicar la exención de los beneficios distribuidos por la vía de dividendos desde la sociedad interesada hacia la matriz residente en otro Estado miembro de la Unión Europea.

En el desarrollo del motivo se expone lo siguiente:

"La aplicación de la exención y consiguiente ausencia de retención en origen sobre los beneficios distribuidos a su matriz holandesa por parte de mi representada se basan sin duda en razones de peso, que trato de resumir a continuación:

1ª La sociedad A. Holdings Ltd es residente en Holanda, tal como aparece acreditado mediante certificación de las autoridades holandesas, aportado al expediente. Aspecto que tampoco se ha discutido.

2ª Dicha sociedad es la matriz de I. B., S.A. puesto que la participa en un 100%, cumpliéndose por lo demás los requisitos para que se consideren dichas sociedades puedan considerarse matriz y filial, según los criterios de la Directiva comunitaria 90/435/CEE.

3ª Los beneficios distribuidos por I. B., SA, a su sociedad matriz residente en Holanda están exentos de retención en origen, en cumplimiento de lo que establece el artículo 5 de la Directiva mencionada, desarrollada e incorporada a nuestro ordenamiento tributario por la Ley 29/1991 (para ejercicios anteriores a 1996), por el artículo 46.1.f) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 43/1995 (para los ejercicios de 1996 a 1998) y por la Ley 41/1998, especialmente en su art. 13, para los ejercicios 1999 y siguientes.

4ª Dicha exención está sometida a una serie de requisitos en la legislación citada, vigente en el período a que nos referimos, requisitos que están a su vez matizados por dos excepciones. Una de ellas, que la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se ostente, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la UE. Pero esta excepción se contraexcepciona a su vez, para no determinar su aplicación cuando se demuestre que se produce alguno de los supuestos de hecho siguientes: a) que la sociedad matriz realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la filial; o bien, b) que tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales; o bien, finalmente c) que se pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen especial.

Pues bien; nuestra defensa en el fondo de la cuestión planteada (exención de la retención en origen) se basa en los dos últimos puntos citados, porque es evidente que la actividad y tecnología desarrolladas por mi representada no solo que requieren, sino que aparece demostrado y no discutido en el expediente que comportan una dirección de medios materiales (incluso gestión de tesorería) y personales (sobre todo en la materia nuclear de la producción y procesos productivos, en el ámbito del PSGE, antes explicado) desde la matriz; y que la constitución y el desarrollo de las actividades de una y otra de las sociedades citadas obedecen a la motivación económica válida, como resulta evidente."

Finalmente, se hace también una defensa de la economía de opción, pues "los dividendos satisfechos a una matriz establecida en otro país comunitario están sometidos a exención por la Directiva comunitaria tantas veces citada; se trata de una opción plenamente válida y cuya eficacia fiscal determina una carga fiscal nula, por causa de la exención comentada. Podría haberse elegido otro sistema para aplicar el beneficio desde no distribuirlo hasta colocarlo en inversiones más o menos productivas. Si se utilizó la fórmula señalada lo fue porque la norma fiscal trataba mejor la citada

respuesta, perdiendo su neutralidad para favorecer las relaciones mercantilmente lícitas y beneficiosas para la Unión Europea entre empresas matrices y filiales establecidas en distintos países en el ámbito comunitario."

Sin embargo, el motivo no podrá prosperar en función de la apreciación probatoria de la Sala de instancia, que no aparece arbitraria ni irrazonable.

En efecto, la sentencia comienza por poner de relieve que no concurre la primera contraexcepción del artículo 46.1.f), penúltimo párrafo, que antes transcribimos, por entender que no está acreditado que A. realice actividades de investigación o fabricación de aromas, cuando carece de recursos para esas actividades.

En cuanto a la segunda contraexcepción, que permitiría disfrutar de la exención en el supuesto de que A. tuviera por objeto la dirección y gestión de la filial, se trata de una posibilidad que queda descartada por la Sala de instancia, pues " conforme a la documentación remitida a consecuencia del requerimiento fiscal a Holand, consta que tiene como empleados entre 10 y 19 y tiene tres administradores, dos de ellos americanos, que no parece que ejerzan funciones de control administrativo o de gestión de la filial". Añade la sentencia que " Debe entenderse que toda empresa en relación con sus filiales efectúa una variedad de servicios, fundamentalmente de carácter técnico, comercial y administrativo, cuyos costes en principio, los soporta la sociedad Matriz, repercutiendo los mismos a su filiales. En todo caso, lo que debe quedar claro en esa relación es la constancia o fehaciencia de cada una de las transacciones realizadas entre las sociedades. No existe en este caso una dependencia de la filial respecto de la entidad matriz que evidenciase que por su volumen se encargara del control financiero de la anterior, no constan facturas entre las dos entidades, ni consta que Aromatics percibe remuneración alguna por su gestión y control en I.B.."

Finalmente, en cuanto a la necesidad de probar el motivo económico válido, basta con señalar que la sentencia pone de relieve que "A. se constituyó en 1977 en Irlanda, cuando tenía su residencia en Bermuda, en el año 1995 adquirió el 100% de I. B.y trasladó su residencia a Países Bajos. Y alega la acto que ese cambio de residencia no tendía a beneficiarse de ningún régimen fiscal, sin embargo no existen motivos económicos válidos que determinen ese traslado si no es el de obtener una exención en materia fiscal."

La apreciación probatoria de la sentencia, que resulta fundada en datos y hechos sólidos, hace que debamos considerar conforme a Derecho la misma, sin que como se ha dicho en la nuestra de 21 de marzo de 2012 (recurso de casación número 5228/2008, interpuesto por la misma entidad hoy recurrente) quepa alegar frente a todo lo anterior " la implantación empresarial de la sociedad matriz de segundo nivel, I. N.BV en la Unión Europea, y la distribución de dividendos a la misma por A. H. Ltd, ya que la cuestión debatida es la tributación de los dividendos satisfechos por I. B., S.A. a su matriz holandesa "A. H. L."

Tampoco puede alegarse economía de opción, por no haberse demostrado la existencia de motivo económico válido.

El motivo no prospera."

**Sentencia de 7 de Junio de 2012 , Recurso de Casación núm. 3959/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1994 a 1997. Improcedencia de la deducción de la retención relativa a la compra por parte de la entidad recurrente en febrero de 1995 de una serie de acciones de T. a un no residente por un precio que incluye el importe de los dividendos ya devengados; inmediatamente cobra el dividendo, y a continuación, cuatro días después, vuelve a vender los mismos títulos al mismo no residente, descontando el precio del cupón; declarando por la operación un dividendo bruto y una deducción por retenciones .FD Séptimo.**

## **2 . Plazo de devolución de la retención**

**Sentencia de 11 de Mayo de 2011 ,Recurso de Casación núm. 1490/2006 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1993. Devolución de exceso de retenciones. Artículo 31.1 de la Ley 61/78. Cálculo de intereses de demora. Dies a quo a los efectos del cómputo de dichos intereses. El dies "a quo" para el cálculo de los intereses ha de situarse en la fecha coincidente con el transcurso del plazo de doce meses y treinta días contados a partir de la presentación de la declaración. Se respeta así la franquicia establecida por el art. 31.3 de la LIS, y al tiempo, no se perjudica al sujeto pasivo que ha cumplido con la carga de autoliquidar e ingresar el impuesto.FD Tercero**

**Sentencia de 9 de Junio de 2011, Recurso de Casación núm. 5674/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1992 y 1993. Retenciones soportadas superiores a las cuotas. Diferencia entre el régimen de devolución de los ingresos tributarios indebidos y el régimen de devolución de saldos favorables como consecuencia de retenciones superiores a las cuotas a ingresar. Diferencia en la regularización. Devengo de intereses de demora. La Administración, al no haber practicado la retención hasta la fecha de las actas, no ha disfrutado de unas cantidades que corresponden al particular y éste no ha sufrido ninguna detracción en concepto de retenciones, ni ha sufrido un perjuicio determinante de la generación de un interés por no disponer de cantidades a él debidas, pues la retención no se practica aunque se exige al retenedor en cumplimiento de su obligación. La prestación de los intereses de demora exige la previa existencia de una obligación principal de abonar suma dineraria que sea líquida, vencida y exigible. Y en el supuesto de autos, ello no acaece hasta tanto se dicta el Acuerdo de liquidación por la Oficina Nacional de Inspección, en el que se individualiza la suma a devolver .FD Tercero, que cita la Sentencia de 3 de Julio de 2009 , Recurso de Casación núm. 9872/2003.**

## **XIX).Pagos fraccionados**

### **1.Tratamiento de los pagos fraccionados**

**Sentencia de 25 de Octubre de 2011, Recurso de casación, núm. 3987/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 2002. Devolución de cantidades ingresadas en exceso. Pagos fraccionados. Si bien los pagos anticipados a una Administración no competente por razón de retenciones e ingresos a cuenta son eficaces frente a la competente, no ocurre lo mismo con los pagos fraccionados, respecto de los cuales la deducción se efectuará solo si se han realizado de forma efectiva en la competente, como se infiere claramente del art. 17 del Concierto Económico con el País Vasco. FD Tercero .**

## **XX).Gestión del Impuesto.**

### **1.Obligaciones contables y facultades de la Administración tributaria.**

**Sentencia de 24 de Septiembre de 2012 , Recurso de Casación núm. 2431/2010.Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000.Facultades de los órganos de gestión: las actuaciones de comprobación abreviada no pueden extenderse al examen de la documentación contable de empresarios y profesionales, aunque si a la comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias.**

**FD Tercero** “En el procedimiento de instancia, la entidad M., S.A., demandante en el recurso contencioso administrativo y parte recurrida en el recurso de casación, arguyó en su escrito rector dos "objeciones" -como las denomina la sentencia- "frente a la liquidación provisional: la primera hacía referencia al procedimiento inadecuado seguido por la Agencia Tributaria y la segunda a la justificación del ajuste negativo cuestionado en el ejercicio 2000".

La sentencia recurrida estima el primero de los motivos anulando por esa causa la liquidación, pero también alude al segundo en el último párrafo del Fundamento de Derecho Cuarto, aunque lo haga "sin prejuzgar" si existe doble imposición.

En lo que se refiere a la primera de las cuestiones mencionadas -que constituye el objeto inmediato del motivo casacional- la tesis del Abogado del Estado es compartida por esta Sala en su planteamiento sustancial: a través de la comprobación abreviada se lleva a cabo una comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias, mediante el contraste de estos con los justificantes presentados con la declaración o requeridos por la Administración, así como con los elementos de prueba de que ésta disponga. El cotejo de todos estos elementos puede poner de relieve errores,

discrepancias y omisiones. Eso si, las actuaciones de comprobación abreviada no pueden extenderse al examen de la documentación contable de empresarios y profesionales.

Y aquella comprobación y no este examen es lo que ha sucedido en el caso de autos, donde el órgano de gestión, a la vista de la declaración presentada por la parte en el ejercicio 2000, constata una disminución en la casilla 510 que afecta al resultado contable y que no era procedente, es decir, "discrepa" de los datos obrantes en la declaración, requiriendo a la sociedad mediante el correspondiente trámite que aclare esa discrepancia, presentando esta ante el órgano de gestión la declaración correspondiente al ejercicio 1997 con una breve explicación de lo sucedido y luego, ante los Tribunales Económicos- Administrativos, un documento referido a un supuesto asiento, explicaciones que ante esos meros datos no convencen ni a aquél ni a estos, dictándose y confirmándose después la correspondiente liquidación provisional.

Esas actuaciones, tal como se ha expuesto, no supusieron el examen de documentación contable alguna, como afirma la sentencia recurrida y resultan plenamente incardinables y conformes a lo que la Ley califica de "comprobación abreviada", pues en caso contrario se cercenarían totalmente las facultades de los órganos de gestión, facultades que la propia L.G.T. extiende en el artículo 123. 2) de la L.G.T. de 1963 , en redacción dada por la Ley 25/1995 , *ratione temporis* aplicable, a "las actuaciones de comprobación que sean necesarias", con el límite, que en el caso de autos no se ha transgredido, del examen de la documentación contable.

En un sentido similar nos hemos pronunciado en sentencia de 1 de diciembre de 2011 , recurso de casación 1114/2009 (...)

Es esta doctrina, que se fija en la estricta aplicación del artículo 123.2 de la LGT de 1963 (en su redacción fijada por la Ley 26/1995) , según el cual para practicar las liquidaciones provisionales de oficio "la Administración tributaria podrá efectuar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias, sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales", la que determina que en principio y en una perspectiva de potestades formales, debemos de casar la sentencia en cuanto a su argumentación de esta naturaleza, lo que nos obliga, a su vez, a introducirnos en el tema de fondo cuestionado en la instancia, esto es, si era procedente o no el reajuste practicado en el año 2000 a cuenta de lo acontecido en la liquidación correspondiente a 1997.

No hace falta decir que este extremo constituía la segunda "objeción" formulada por M. a la liquidación, según exponía en su demanda, y que sobre el no deja de pronunciarse la sentencia recurrida aunque manifieste que lo hace si prejuzgar si ha existido doble imposición. Así, la sentencia expone "a) la primera de ellas es la alegación relativa a que, de no haberse producido el ajuste llevado a cabo, se habría dado una situación de

doble imposición, pues la cantidad equivalente al cargo en la cuenta de pérdidas y ganancias, como gasto derivado del Impuesto sobre Sociedades, cuenta 630 ("Impuesto sobre beneficios KEFAS") originada en la cuota del impuesto no satisfecha en 1997 pero que tributó por tal concepto -por falta de cuota en que hacerla efectiva debido a la compensación de bases operada en relación con la empresa ulteriormente absorbida, en los términos que plantea la demanda y el escrito de contestación no controvierte en absoluto".

(...)

**FD Quinto.**” Una vez aceptado que la Administración no se excedió en el ejercicio de sus funciones por la vía de la comprobación abreviada, no cabe negar la posibilidad que le acompañaba de calificar los datos pertinentes que obraban en la declaración correspondiente al ejercicio 1997, causa del reajuste verificado en el 2000 ni, por supuesto, de la posibilidad de la entidad sujeto pasivo del tributo de contrarrestar aquella calificación con los razonamientos y pruebas que entendiese adecuados, como lo ha verificado tanto en la fase económico-administrativa como en la jurisdiccional que ahora concluimos.

Ahora bien, una vez establecida la eventual operatividad de la sociedad demandante para defender la posición que mantiene favorable a la corrección fiscal del ajuste realizado en el año 2000 y aportada por ella en el proceso prueba documental en dicho sentido, consistente en cuentas anuales de los años 1997 y 2000, con informes de auditoría, así como el comunicado específico sobre la cuestión emitido en 12 de junio de 2007 por la firma auditora DELOITTE, S.L., no es de recibo que la defensa de la Administración se limite a reproducir el texto de la decisión del TEAC redactado con anterioridad a dicha prueba documental aportada por la sociedad demandante, sin hacer crítica alguna de la misma y que por eso debemos de considerar concluyente en el sentido de considerar probada la relación entre la consignación contable realizada en el año 1997 y la practicada en el 2000, en los términos que establece la mencionada comunicación, lo que nos lleva a la estimación también del recurso contencioso-administrativo interpuesto por METROVACESA, con la consecuencia legal del derecho a que le sea reembolsado el coste del aval aportado en garantía de la suspensión de la liquidación impugnada más los correspondientes intereses legales.

## **2. Devoluciones**

**Sentencia de 2 de Marzo de 2011 , Recurso de Casación núm 3658/2006 .Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1994. El interesado solicita que en el expediente de devolución se liquide a su favor el interés correspondiente. La Administración considera que no procede el pago de intereses por no producirse ningún ingreso indebido. El Tribunal Supremo no ve razón para que en este supuesto los intereses**

de la Administración y los del contribuyente sigan cauces distintos. La regularización favorable a la Administración opera desde que vence el período voluntario de pago; la favorable al administrado, se demora a un momento muy posterior, que ni siquiera es el fijado con carácter general para las leyes de cada tributo para las devoluciones. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración, el contribuyente tendrá derecho al abono del interés de demora regulado en el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria, sin necesidad de efectuar requerimiento a tal efecto. La cantidad a devolver devenga intereses desde el momento en que estos eran exigibles y no desde la fecha del Acta. FD Cuarto

## **XXI). Regímenes especiales .**

### **1.Agrupaciones de interés económico.**

#### **1.1Agrupación de interés económico española**

**Sentencia de 10 de Diciembre de 2012, Recurso de Casación núm . 1254/2011 .Impuesto sobre Sociedades, periodo 2000-2001. Agrupaciones : RIC, distinción ente ellas y sus partícipes. Reconocido ese derecho de la Agrupación de intereses económicos, podemos afirmar que la deducción por dotación por la reserva para inversiones en Canarias no puede ser admitida por el mismo concepto para la entidad partícipe.**

**FD Cuarto “ (...)**No se desprende prohibición ni restricción alguna, en los términos instados por la recurrente, para que las agrupaciones de intereses económico, como entidades jurídicas con personalidad propia, sujetas al impuesto sobre las sociedades, se pudieran aplicar esta reducción en la determinación de su base imponible, siempre y cuando concurrieran el resto de los requisitos contemplados en el citado artículo 27 de la Ley 19/1994

Lo dicho también sirve para desvirtuar la afirmación de que a los socios de la agrupación se les imputaba el resultado contable o una suerte de base imponible, que no liquidable, por lo que la dotación debía hacerse, en todo caso, en sede de la sociedad partícipe.

El régimen de transparencia fiscal por el que debía tributar la agrupación en el ejercicio litigioso suponía la imputación de «base imponible», lo que exigía que esta entidad la determinara con arreglo a las reglas contempladas en el impuesto sobre sociedades o, lo que es lo mismo, tal y como se desprende del artículo 10.3 de la Ley 43/1995, aplicando al resultado contable los ajustes extracontables y demás criterios establecidos por las normas fiscales.

Reconocido ese derecho de la agrupación de intereses económicos, podemos afirmar que la deducción por dotación por la reserva para inversiones en Canarias no puede ser admitida por el mismo concepto para la entidad partícipe, como una suerte de transferencia o transmisión del derecho. Ello supondría, (i) de un lado, admitir la aplicación de la dotación dos veces, por la agrupación primero y por la partícipe después, y, (ii) de otro, habida cuenta del modo en que ha de imputarse la base imponible de las sociedades transparentes por la que tributaría la agrupación, indicado en el artículo 76.2.b) de la Ley 43/1995, se produciría un desfase temporal entre la determinación de la base imponible de la sociedad transparente y su imputación al partícipe, provocando en la aplicación de la reserva un diferimiento de un año entre la "transmisión" del beneficio y el momento para practicar la dotación, de modo que se alteraría en la práctica el plazo máximo para efectuar las inversiones exigidas por el artículo 27.4 de la Ley 19/1994 “.

## **2.Uniones temporales de empresas**

### **2.1.Régimen fiscal**

**Sentencia de 25 de Octubre de 2012, Recurso de Casación, núm. 4159/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1994 a 1997. UTEs : posibilidad de imputar los ingresos y gastos al ejercicio del cierre de las cuentas anuales o a aquel en el que se aprobaron. Ingresos de la entidad recurrente por su participación en diversas UTEs: aplicación del método del porcentaje de realización y no del método del contrato cumplido pues no se solicitó Plan Especial alguno de la Administración Tributaria.**

**FD Tercero** “ (...) Pues bien, el tercer motivo, en el que recordemos se imputa a la sentencia la infracción del artículo 76 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, por rechazar el criterio seguido por la recurrente en relación con la imputación de los resultados de las UTEs en el año en que se aprobaron las cuentas anuales, plantea una cuestión que ya ha sido resuelta por esta Sala en las Sentencias de 6 de julio, 16 de octubre de 2011 y 6 de febrero de 2012, en respuesta a los recursos de casación 5918/07, 1938/08) y 1928/2008, interpuestos por la entidad ahora también recurrente, si bien en relación con los ejercicios 1997, 1996 y 1998, respectivamente.

El principio de unidad de doctrina que debe presidir nuestra actuación nos obliga a remitirnos a los razonamientos recogidos en la última de dichas Sentencias, en cuyo Fundamento de Derecho Tercero dijimos:

«...En el Capítulo VI referido al Régimen de Transparencia Fiscal, el artículo 76.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades) , cuando regula el criterio de imputación a los socios de los resultados de la sociedad transparente, establece que: "La imputación se realizara: ...b) Cuando los socios sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por este Impuesto, en el periodo impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en

la misma fecha de cierre del ejercicio de la sociedad participada. La opción se manifestara en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años".

En un principio, de conformidad con el artículo 68.1 de dicha Ley, las UTES tributan en régimen de transparencia fiscal, y, por tanto, no parece haber inconvenientes en que sus socios, que a su vez no tengan la condición de sociedades transparentes, cual es el caso de la recurrente, realicen la imputación en el ejercicio de aprobación de las cuentas anuales correspondientes, es decir, en el ejercicio siguiente a aquel en que los resultados tuvieron lugar, pues es esta la regla general que se induce del tenor literal del art. 76.2.b), que únicamente establece la excepción de imputación al ejercicio de cierre, cuando a ello se opte por la sociedad participe. Es este, por otra parte, el criterio sentado en la sentencia de la Sala Segunda de éste Tribunal de 26 de julio de 1999 en la que se expresó, en relación con precepto análogo al ahora examinado que:

"Tal art. 76.2 b) no estaba en vigor cuando ocurrieron los hechos de autos, pues fue introducido por Ley 43/1995, de 27 de diciembre, pero ello es irrelevante, porque existía una norma reglamentaria anterior de contenido equivalente: el art. 386.1 b) del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre), que, en lo aplicable al problema que nos ocupa, literalmente dice así: "la imputación de las bases imponibles...se realizará:

a) Cuando los socios sean a la vez sociedades transparentes....

b) En los restantes casos, el día siguiente al del cierre del ejercicio de la sociedad participada, salvo que se decida imputarlos de manera continuada en la misma fecha del cierre".

Es decir, para los casos en que el socio beneficiario sea una persona física, como aquí ocurre, conforme a tal norma reglamentaria existe esa opción a la que se refiere la sentencia recurrida, pero redactada en unos términos que no nos permiten llegar a las conclusiones que acogió la Audiencia, por dos razones:

a) Porque ese art. 386.1 b) recoge una regla general y una excepción:

La regla general (1ª opción), cuando nos dice que la imputación se realizará "el día siguiente al del cierre del ejercicio de la sociedad participada", en este caso el 1 de enero de 1.990, porque el ingreso se había producido en 1.989 y el cierre tenía que haberse realizado el 31 de diciembre de este año (1.989).

La excepción (2ª opción), al decirnos "salvo que se decida imputarlos de manera continuada en la misma fecha de cierre" (aquí el citado 31 de diciembre de 1.989). Que es una excepción nos parece claro, teniendo en cuenta la expresión "salvo que" con que se inicia esta parte final del párrafo. Y de este texto, asimismo, ha de deducirse que tiene que hacerse un uso expreso para que esta segunda opción pueda considerarse ejercitada ("se decide imputarlos").

A la vista de lo expuesto, entiende esta Sala que en los casos como el presente en que la conducta omisiva del obligado a declarar fue total, en cuanto que no hizo declaración alguna, limitándose a ocultar esos ingresos mediante la ejecución de un plan que tenía

por objeto hacer ver que Llocpis S.A. no había tenido beneficio patrimonial alguno, habrá de entenderse aplicable esa regla general de imputación y no la excepción".

Frente a esta conclusión, en la sentencia recurrida, siguiendo el criterio del TEAC y de la Administración Tributaria, se parte de la circunstancia de que dichas UTES no aprueban cuentas anuales a efectos mercantiles, y por lo tanto no pueden acogerse al sistema de imputación establecido en el art. 76.2.b) LIS, y la imputación debe realizarse en el ejercicio en que se obtienen los resultados sujetos al impuesto. Sin embargo, esta conclusión dejaría vacío de contenido dicho precepto respecto de las UTES, pues al dárseles a estas naturaleza de sociedades de transparencia fiscal, deberían regirse por lo dispuesto para dichas sociedades transparentes, sin mas excepciones que las previstas en las letras a) y b) del apartado 1 del art. 68, entre las que no se encuentra el supuesto que ahora se examina, pero, por otro lado, al no formular cuentas anuales, el mismo no sería aplicable.

La disyuntiva ha de resolverse teniendo en cuenta criterios de interpretación histórica, y en este sentido hay que señalar que ya la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial y Regional, disponía en su art. 6.3, que "Las empresas miembros podrán imputar los beneficios o pérdidas o, en su caso, los ingresos y gastos que procedan, bien en el ejercicio en que se produjeran, bien en el que se hayan aprobado las cuentas. El criterio temporal elegido será aplicable a todas las empresas miembros".

Como se ve, esta norma establecía la opción y se refería de modo expreso al "ejercicio de aprobación de las cuentas", lo que en cierto modo contradice el sentido que se da a este presupuesto tanto en la sentencia recurrida como en las resoluciones objeto de impugnación, respecto a que las UTES no formulan cuentas anuales.

En el mismo sentido se expresa el Real Decreto 2631/1982, al referir la opción de imputación al día siguiente del cierre del ejercicio, "salvo que se decida imputarlos de manera continuada en la misma fecha del cierre".

Es este también el criterio seguido por la Ley 46/2002 de 18 de diciembre, la cual sustituye el art. 76.2 por el art. 68 bis, en el que se expresa que "2. La imputación se efectuará:... a) Cuando los socios o empresas miembros sean entidades sometidas a este régimen (se refiere al régimen de transparencia fiscal) en la fecha del cierre del ejercicio de la entidad sometida a este régimen. b) En los demás supuestos, en el siguiente periodo impositivo, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de cierre del ejercicio de la entidad sometida a este régimen. La opción se manifestará en la primera declaración del Impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años".

Como interpretación auténtica del propio legislador, debe recogerse lo dicho en la Exposición de Motivos de esta última Ley, al señalar que "Por otro lado, la eliminación del régimen de transparencia fiscal obliga a revisar las remisiones y referencias al mismo, diseminadas a lo largo del articulado de la Ley del Impuesto, y a la derogación de alguna de ellas. La adaptación de mayor alcance es la realizada en relación con las agrupaciones de interés económico españolas y europeas y las uniones temporales de empresas. Los anteriores regímenes especiales de estos tres tipos de sujetos pasivos, basados en la remisión al de transparencia fiscal, se unifican ahora en un nuevo régimen

para todos ellos, en el que se reproduce la misma regulación material que ya les era aplicable hasta ahora".

El propio legislador esta reconociendo, por tanto, que el régimen de la nueva Ley 46/2002 reproduce para estas entidades la misma regulación material que les era aplicables, lo cual implica que las entidades como la recurrente, que no tienen la consideración de transparentes fiscales, podían imputar los resultados de las UTES de las que son miembros, al ejercicio siguiente en que aquellos resultados se producen, aun dentro del periodo de vigencia de la Ley 43/1995.

Sentado lo anterior, y siendo ya innecesario resolver la cuestión sobre si las UTES deben o no presentar cuentas anuales, ya que cualquiera que sea el criterio que se adopte, sus socios siempre tendrían la posibilidad de hacer la imputación de sus resultados en el ejercicio siguiente al cierre de las cuentas de aquella, hay que estimar la casación, y estimar el recurso contencioso-administrativo, anulando por contrario a Derecho el acto recurrido.»

Los anteriores razonamientos resultan aplicables y válidos para el ejercicio aquí controvertido (1998), por lo que debemos acoger el recurso de casación y anular la sentencia impugnada. Resolviendo el debate en los términos suscitados [ artículo 95.2.d) de la Ley 29/1998 (79) ], procede estimar en parte el recurso contencioso-administrativo y anular los actos recurridos en cuanto determinaron, sin opción alguna, la obligación de imputar los ingresos y gastos de la unión temporal de empresas recurrente al ejercicio del cierre de las cuentas anuales, sin que pudiera hacerlo a aquel en el que se aprobaron, desestimando el resto de la pretensiones de la demanda."

Naturalmente que lo expuesto es igualmente aplicable al ejercicio 1997, por lo que el motivo queda estimado”

**FD Cuarto”** El cuarto motivo hace referencia a la cuestión de la regularización inspectora respecto de la imputación temporal de determinados ingresos de la entidad recurrente por su participación en diversas Uniones Temporales, al entenderse por la Administración que debió declararse por método de porcentaje y no por el de contrato cumplido, seguido por la hoy recurrente en su declaración..

Planteada esta cuestión ante la Sala de instancia, la respuesta de ésta resultó desestimatoria, en función de la argumentación contenida en el Fundamento de Derecho

Undécimo de la sentencia, en el que se indica:

" Por lo que respecta al ejercicio 1997, único no afectado por la prescripción, el artículo 19 de la Ley 43/1995) , del Impuesto sobre Sociedades, prescribe que "1 . Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la

corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros. 2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los arts. 34.4) y 38.2 del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine", requisitos que obviamente no se cumplen.

En este punto, al margen de la ausencia de solicitud dirigida a obtener la aprobación de la Administración tributaria para alterar el criterio legal de imputación, cabe acoger los razonamientos del TEAC, acertados en este punto, cuando señala, por remisión a las normas contables, lo siguiente:

"...en el presente caso, en cuanto a las normas contables aplicables, la norma de valoración número 18 de Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de enero de 1993, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, establece los criterios de reconocimiento contable de ingresos en materia de ejecuciones de obra, esto es, especifica el principio del devengo para un caso determinado. Estos criterios serán válidos para determinar, a efectos fiscales, la imputación temporal de los ingresos derivados de tales contratos. En consecuencia, para la imputación temporal de las ventas o ingresos por obra ejecutada en los contratos de ejecución de obras, se tendrá en cuenta lo siguiente: a) Obras realizadas por encargo y con contrato: Se valorarán por el método del porcentaje de realización. Para la aplicación del método del porcentaje de realización será necesaria la existencia de dos condiciones indispensables; si alguna de ellas no se cumpliera, se reflejará necesariamente en la memoria: Que se cuente con los medios y el control para poder hacer estimaciones razonables y fiables de los presupuestos de los contratos, así como de los ingresos, costes y grado de terminación en un momento determinado. Que no existan riesgos anormales o extraordinarios en el desarrollo del proyecto, sin duda sobre la aceptabilidad del pedido o encargo por parte del cliente. De no cumplirse las condiciones anteriores, no se podrá aplicar el método del porcentaje de realización y, exclusivamente para las obras en las que se dé esa circunstancia, en base al principio de prudencia, se utilizará el método del contrato cumplido, reconociéndose los ingresos por obra ejecutada una vez que las obras y trabajos realizados por encargo derivados del contrato se encuentren sustancialmente terminados, se hayan entregado al cliente o hayan sido aceptados por éste. En consecuencia, en la medida en que la Ley 43/1995 no establece un criterio de imputación específico, resultarán válidos a efectos fiscales para imputar temporalmente los ingresos derivados de los contratos de ejecución de obras, los criterios previstos en la norma de valoración número 18 de la Orden de 27 de enero de 1993, debiendo la entidad aplicar el método del porcentaje de realización y subsidiariamente, cuando no pueda aplicarse dicho método porque no se cumplan las condiciones requeridas, el método del contrato cumplido. Por su parte, la norma de valoración 21 de dicha Orden establece que "1. Las uniones temporales de empresas habrán de seguir, de acuerdo con las normas generales, el método del porcentaje de realización para el reconocimiento de los resultados. Sólo en los casos específicos que se plantean en la norma 18.<sup>a</sup> como excepción, podrán utilizarse el método del contrato cumplido(...)".

"Pues bien, en el presente caso, del expediente se deriva que los requisitos para la aplicación del método del porcentaje de realización concurrían en la reclamante, pues en la contabilización y tratamiento fiscal de los resultados del resto de las UTE la entidad aplicó este método, del acta se deriva que contablemente aplicó dicho método si bien fiscalmente procedió en su declaración a ajustar los resultados aplicando el método del contrato cumplido y la entidad no hizo constar en su Memoria el incumplimiento de alguna de las citadas condiciones".

"De forma que, de acuerdo con lo razonado, no cumpliendo la interesada las condiciones previstas en el artículo 22. dos de la Ley 61/1978 y art. 88.4 del Reglamento aprobado pro RD 2631/82, y, en cuanto a los ejercicios 1996 y 1997, no cumpliéndose los requisitos previstos en la normativa contable, sin que tampoco la interesada haya solicitado Plan Especial alguno de la Administración Tributaria, procede confirmar la regularización de la Inspección".

Basta con tales consideraciones para rechazar la demanda en este punto, lo que hace innecesario abordar los restantes motivos de nulidad, en tanto que proyectados sobre las liquidaciones o sanciones referidas a los ejercicios a los que afecta la prescripción."

Una vez que la sentencia ratifica el criterio de la Administración, y teniendo en cuenta la declaración de prescripción que también realiza respecto de los ejercicios 1994, 1995 y 1996, la recurrente expone que el criterio mantenido por la Inspección supone que los resultados negativos de la participación en UTEs, reflejados en 1997, debieron atribuirse a 1994 -23.488.000 ptas), 1995 -99.164.000 ptas- y 1996 -112.713.000 ptas-, pero como la sentencia ha declarado prescritos dichos años, el resultado obtenido es que las cantidades ni se deducen en 1997 ni tampoco en aquellos años, dado el carácter inamovible de las respectivas bases imponibles.

Se invoca el artículo 19.3 de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades, según el cual "tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período positivo posterior a aquél en que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas previstas en los apartados anteriores".

En el caso presente, se afirma por la recurrente, la declaración de pérdidas en 1997 que debieron declararse en 1994, 1995 y 1996, no supuso una menor tributación, sino simplemente el retraso de la deducción de las mismas en la base imponible del Impuesto de Sociedades.

Por su parte, el Abogado del Estado opone que la atribución de determinadas pérdidas a los ejercicios 1994, 1995 y 1996 no es contradictoria con la declaración de firmeza de las liquidaciones practicadas provisionalmente respecto a estos ejercicios y que no puede hablarse de infracción del artículo 19.3 de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades, sino se aplicación de este precepto en sus propios términos, cuando establece como criterio de imputación el del devengo.

La Sala entiende que procede desestimar el motivo, pues en el presente ocurre que, tal como constata la sentencia, confirmando lo ya expuesto en su resolución por el TEAC, la recurrente actuó correctamente y sin error al imputar contablemente los gastos al período en que procedía su imputación temporal, pero en cambio en la declaración fiscal fue cuando llevó a cabo la deducción, mediante la aplicación de la regla del contrato cumplido y, por supuesto, sin presentación de un Plan Especial a la Administración Tributaria, tal como prevé el artículo 19.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre .

**FD Quinto** .- En el quinto motivo, se refiere la recurrente a la misma cuestión que acabamos de tratar, pero con utilización de un argumento específico en relación con la participación en cinco UTEs, para la realización de obras de especial complejidad y riesgo y, en concreto, tres presas (Valtaner, Itoiz y Almanzaro), el túnel de Belate y la estación de Muntaner.

Según se argumenta en el recurso, la construcción de una presa, un túnel o una estación, por su propia idiosincrasia, presenta circunstancias específicas que no se dan en un contrato de construcción de viviendas o locales comerciales, por lo que resulta habitual la utilización de método de contrato cumplido, argumentándose que la Sala de instancia no ha valorado correctamente los Estatutos de las UTEs, en los que se reflejaba que los beneficios de las obras y construcciones se determinaban provisionalmente en el momento en que el Comité lo acordara, siendo definitivos cuando se hubiera procedido a la liquidación total del objeto de la UTE y de las obligaciones derivadas del mismo, tanto respecto de la Propiedad de las obras, como respecto de terceros, "porque en el momento de la construcción de las infraestructuras no se cuenta con medios y control para hacer estimaciones razonables y fiables de los contratos, ni de los ingresos, costes y grado de terminación y además existen riesgos anormales o extraordinarios en el desarrollo de los proyectos, pues es evidente que la construcción de un túnel, presas o estación es el ejemplo más claro de asunción de riesgos por parte de una empresa constructora".

No negaremos el valor de los argumentos de la recurrente, pero en el caso presente no pueden ser atendidos por concurrir las circunstancias, puestas de relieve en la sentencia impugnada, de que la recurrente ni cumplió con la normativa contable ni solicitó Plan especial alguno a la Administración Tributaria, por lo que el motivo debe ser desestimado."

**Respecto de que las entidades no transparente puedan imputar los resultados de las UTEs de las que son miembros, al ejercicio siguiente en que aquellos resultados se producen, se han pronunciado las Sentencias de 26 de Enero de 2012, Recurso de Casación núm. 1278/2010 , FD Segundo, que cita las Sentencia de 6 de julio de 2011, dictada en el Recurso de Casación núm. 5918/07 y 3 de Octubre de 2011 Recurso de Casación núm. 5656/2007 . Asimismo, la Sentencia de 17 de Octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 1938/2008 ,FD Segundo.**

### **3. Régimen de transparencia fiscal**

### **3.1.Sociedades transparentes : Régimen Jurídico**

**Sentencia de 19 de Enero de 2011, Recurso de Casación núm.1412/2006 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1993. Régimen de transparencia fiscal** En el presente caso, se desestima el recurso de casación, ya que: a) No se aprecia que se haya producido incongruencia, pues el Tribunal de instancia ha hecho exégesis de la normativa aplicable a las sociedades de transparencia fiscal, de la que extrae que esa condición la tiene la recurrente porque más del 50% del capital social pertenece a cuatro hermanos y más de la mitad de su activo no está afecto a actividades empresariales o profesionales, ya que la participación de la actora en I. no puede entenderse como un activo afecto a una actividad empresarial, al no ser necesaria para el desarrollo de la actividad de arrendamiento de inmuebles, que es la que se atribuyó cuando declaró en régimen general.FD Segundo.

**Sentencia de 20 de Enero de 2011, Recurso de Casación num. 1930/06. Impuesto de Sociedades, ejercicios 1991, 1992 y 1993 .Sociedad que cumple los requisitos para ser calificada de transparente.**

**FD Quinto”** En el tercer motivo, y con la finalidad de mantener que la recurrente no merece el calificativo de sociedad sometida a transparencia fiscal, se alega infracción, por inaplicación, de los artículos 19.2 y 19.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y 372 de su Reglamento.

A tal efecto, se sostiene que ejerce una actividad empresarial con medios propios, ya que al amparo de la legislación vigente, y de acuerdo con la interpretación que de la misma hacen los Tribunales, debe entenderse el concepto de actividad económica en su sentido más amplio, sin restricciones admitiendo que con la simple concurrencia de capital y medios personales tendentes a la producción, existe actividad económica.

Por otra parte, se argumenta que nunca sería de aplicación el régimen de transparencia fiscal, por cuanto el artículo 147.2 del RIS considera actividad empresarial la desarrollada por sociedades que tengan por objeto exclusivo la adquisición o promoción de fincas urbanas para su explotación en forma de arriendo.

Sin embargo, la Sala anticipa que el motivo no puede ser estimado, dada la apreciación probatoria de la Sala de instancia y la corrección de su argumentación.

En efecto, sin ánimo de hacer una historia de lo que ha supuesto el régimen de transparencia fiscal en el Derecho Tributario español, si conviene quedar reseñado, en forma resumida, que siendo una de las novedades mas interesantes y complejas de las

Leyes 44/1978, de 8 de septiembre ( RCL 1978, 1936) del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, fue objeto de sucesivas modificaciones a lo largo de su existencia, algunas de ellas sustanciales, y así la Ley 46/1985 de 27 de diciembre ( RCL 1985, 3041 y RCL 1986, 1272) , de Presupuestos Generales del Estado para 1986 , suprimió tanto el régimen voluntario, dejando subsistente únicamente el régimen de transparencia fiscal obligatorio, como la posibilidad de imputar a los socios bases imponibles negativas. Posteriormente, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , excluyó del sistema a las sociedades transparentes de segundo grado, sometiéndolas, por Impuesto de Sociedades, al tipo de máximo de la Tarifa del IRPF (artículo 52.5 ) y ello para evitar el encadenamiento de sociedades transparentes con la exclusiva finalidad de diferir la tributación.

Pues bien, el artículo 19.1 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , en la redacción dada por Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicable al ejercicio de 1992 , señaló que: " Se imputarán, en todo caso, a los socios residentes y se integrarán en su correspondiente base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o, en su caso, en el de Sociedades, las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades a que se refiere el apartado 1 del artículo 52 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aún cuando los resultados no hubieren sido objeto de distribución" .

A su vez, el artículo 52 de la Ley 18/1991 señala , en su redacción aquí aplicable:

" Uno. Se imputarán, en todo caso, a los socios residentes y se integrarán en su correspondiente base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o, en su caso, del de Sociedades, las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades que se indican, aun cuando los resultados no hubieran sido objeto de distribución:

A) Las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores y las sociedades de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos, que éste está constituido por personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado, inclusive.

b) Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a 10 o menos socios.

A los efectos de este precepto, serán sociedades de mera tenencia de bienes aquellas en que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades empresariales o profesionales, tal y como se definen éstas en el artículo 40 de esta Ley .

(...)Dos.La imputación resultará aplicable cuando las circunstancias a que se refiere el apartado anterior concurren durante más de treinta días del ejercicio social...."

Por su parte, el artículo 40 dispone en su apartado 1 que " Se considerarán rendimientos íntegros de actividades empresariales o profesionales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios...." y en su apartado Dos, que: A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad empresarial, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.
- b) Que para el desempeño de aquélla se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral."

Por su parte, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en sus artículos 361 y 363 , señala: " 1. Serán Sociedades de cartera aquellas en que más de la mitad de su activo real, durante más de seis meses del ejercicio social, continuados o alternos, esté constituida por valores mobiliarios. 2. El valor del activo real y de los valores mobiliario será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta a imagen fiel de la verdadera situación patrimonial de la sociedad"; y "1. Son Sociedades de mera tenencia de bienes aquellas en que más de la mitad de su activo real, durante más de seis meses del ejercicio social, continuados o alternos, no esté afecto a actividades empresariales, profesionales o artísticas. 2. Tanto el valor del activo real como el de los elementos no afectos a actividades empresariales, profesionales o artísticas, será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta sea imagen fiel de la verdadera situación patrimonial de la sociedad".

A partir de los datos de hecho declarados probados por la sentencia (inactividad en los ejercicios 1990 y 1991, carencia de personal asalariado, y existencia de tres socios unidos con lazos familiares, de las que el socio mayoritario y administrador poseía el 98,28% del capital social ) la Sala de instancia, de forma acertada " colige sin dificultad que la sociedad que fue objeto de regularización era una sociedad de mera tenencia de bienes, tal y como calificó la Inspección, pues, de un lado, el capital social -el 100%- pertenece a 3 socios, debiendo añadirse que uno de los socios, que es además el administrador, posee el 98,28% del capital social; y más de la mitad de su activo "no está afecto a actividades empresariales o profesionales", pues si bien su objeto social es "la adquisición y promoción de fincas urbanas para su explotación en régimen de arrendamiento", ya se ha expuesto que para que el arrendamiento de inmuebles pueda

ser calificado como actividad empresarial se exige la concurrencia de las circunstancias a que alude el artículo 40 de la Ley 18/1991 , a saber, que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma, y que para el desempeño de aquélla se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral, requisitos no concurrentes en el supuesto que se enjuicia, lo que comporta que obviamente tal actividad no puede ser calificada como actividad empresarial."

**Sentencia de 14 de Febrero de 2011, Recurso de Casación núm. 5331/2006. Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1992. Sociedad de mera tenencia de bienes: transparencia fiscal .Improcedencia de dicho régimen.El recurso de casación se funda en un solo motivo, y en él se denuncia la infracción del artículo 52.uno A) de la Ley 18/1991 y de la jurisprudencia que lo interpreta, en relación con la consideración o no de Industrias P.G., S.A., como sociedad de mera tenencia de bienes y por ende sujeta al régimen de transparencia fiscal. Concretamente, la cuestión planteada se centra en determinar si más de la mitad del activo de la sociedad estaba afecto en 1992 a actividades empresariales. La contestación a este interrogante es inequívoca en la sentencia recurrida y que ahora se confirma: después de dar un completo repaso a la evolución legislativa reguladora de las sociedades en régimen de transparencia fiscal, concluye que I. había ejercido actividad en el ejercicio liquidado, sin que más del 50% de su activo hubiera dejado de estar afecto a las actividades empresariales vinculadas a su objeto social, lo que considera acontecido hasta el 1 de enero de 1993, fecha a partir de la cual los operaciones de I. se entendieron, a efectos contables, efectuadas por la entidad absorbente K.E. S.A. A partir de estos datos y afirmaciones fácticas realizadas en la sentencia impugnada, resulta plenamente correcta la valoración que del contenido del recurso de casación interpuesto se nos ofrece por el Abogado del Estado: en él se ignora o, al menos, se deja de lado la determinación de los hechos probados efectuada en la sentencia de instancia.FD Tercero.**

**Sentencia de 2 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 2145/2006. Impuesto sobre Sociedades Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1996.La base de la deducción por doble imposición de dividendos debe partir de la base imponible positiva imputada por la sociedad transparente y a este límite máximo debe atenerse la deducción por doble imposición pretendida.**

**FD Séptimo** “. En el siguiente la infracción que se reprocha a la sentencia es la de los artículos 19.4 y 24.3 de la Ley 61/78 . Se estima que la sentencia impugnada vulnera los preceptos citados al no aceptar la deducción en la base imponible susceptible de evitar la doble imposición de dividendos que los preceptos citados regulan.

El motivo ha de ser desestimado. Nuestras sentencias de 18 de febrero de 2009 y 27 de octubre de 2010 interpretan estos preceptos y en ellas se afirma: "Tanto teniendo en cuenta lo previsto en la norma aplicable (art. 19.4 y 24.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ), como lo manifestado por esta Sala en sentencias como la de 4 de marzo de 2008 (rec. nº 7381/02 ), ninguna duda cabe que la base de la deducción por doble imposición debe partir de la base imponible positiva imputada por la sociedad transparente y, en consecuencia, a este límite máximo debe atenerse la deducción por doble imposición pretendida.

Como señalábamos en la citada sentencia (aunque referida a un ejercicio bajo la vigencia de la Ley 61/78 en su redacción vigente a 1990 ) <<El legislador, sin embargo, ha mantenido otra opción. Efectivamente al regular las deducciones de la cuota en el artículo 24.3 y al referirse a las sociedades en régimen de transparencia fiscal se remite al concepto de 'base imputada', concepto que se encuentra establecido en el artículo 19.2 . En consecuencia, y pese a que el artículo 24 no contiene una referencia a las bases negativas, como la establecida en el artículo 19 , ha de entenderse que la mención de las 'bases imputadas' que en él se afirma, tiene el contenido que el artículo 19 ha establecido previamente. Como hemos dicho, el legislador pudo regular la doble deducción de dividendos sin hacer mención a las bases imputables. No lo hizo así. Prefirió escoger como parámetro de la deducibilidad de la doble imposición de dividendos de las sociedades transparentes la base imponible imputada que corresponda a los dividendos percibidos por ésta. La elección de este concepto exige que el mismo sea interpretado en los términos en que fue regulado en el artículo 19 . Conclusión obligada si se tiene en cuenta que de no hacerse así el concepto de 'base imponible imputada' para las sociedades transparentes sería distinto según que el problema debatido fuera el contemplado en el artículo 19 base imponible imputada, o, alternativamente, el del 24 , doble deducción de dividendos, pese a que éste, de modo implícito, contiene una remisión a aquél. Distinción que por implicar una clara incoherencia sistemática es inaceptable.>>.

Más claro resulta el contenido del artículo 19.4 en la redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio , vigente en el ejercicio que se examina, a cuyo tenor: <<Las entidades a que se refiere este artículo accederán a los beneficios fiscales que puedan reconocerse a las demás sociedades. Los socios, personas físicas o jurídicas residentes, de las sociedades a las que se refiere este artículo tendrán derecho a la imputación: 'a) De las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad, en la misma proporción que corresponda a las bases imponibles positivas imputadas.'

El criterio de proporcionalidad indicado no ofrece dudas cuando, como es lo frecuente, las cantidades percibidas en concepto de dividendos son menores que la base imputada pues ello se infiere del ordenamiento jurídico en los textos que regulan la materia.

Pero con independencia del contenido de los textos legales la lógica del sistema exige la desestimación del motivo.

Cuando, como aquí sucede, la base imputada es menor que el dividendo percibido no sólo son las razones legales expuestas las que exigen esa conclusión sino la propia lógica de la institución de la "deducción por doble imposición de dividendos.>>.

La doble deducción de dividendos se asienta en la necesidad de evitar que los dividendos percibidos, y procedentes de otra entidad, vuelvan a ser gravados en la renta del socio receptor (en este caso entidad).

Es evidente que si el dividendo es mayor que la base imputada no se produce esa doble imposición que es el presupuesto de la deducción solicitada en el motivo. Justamente, es lo que sucede en el asunto enjuiciado, donde las bases imputadas son menores que los dividendos cuya deducción se pretende."

Parece una obviedad que las bases imponibles imputadas positivas que posibilitan la deducción por doble imposición exigen que esas deducciones y bonificaciones tengan al menos la cuantía que corresponde a los beneficios que se pretenden imputar. Es evidente que la base positiva de 1 euro no habilita a una deducción de 1.000.000 de euros, cualquiera que sea el concepto pretendido.

La aplicación de esta doctrina, provoca la desestimación del recurso en este punto". **En el mismo sentido , Sentencia de 31 de Marzo de 2011 , Recurso de Casación núm. 3785/2006, FD séptimo y Sentencia de 6 de abril de 2011 , Recurso de Casación núm. 2884/2006 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1990. FD Quinto.**

**.Sentencia de 3 de Marzo de 2011. Recurso de Casación núm. 1565/2006 .Impuesto de Sociedades , ejercicio 1987. Transparencia fiscal : La imposibilidad para un socio de una sociedad transparente, tanto persona física como jurídica, de practicar en su impuesto sobre la renta la deducción por doble imposición de dividendos, cuando la base imponible de la sociedad transparente sea negativa, no supone otra cosa que someter a la sociedad transparente al mismo régimen que tendría la sociedad de no ser transparente, por cuanto si una sociedad en régimen general tiene una base imponible negativa en el Impuesto sobre Sociedades, de la misma forma se vería imposibilitada para practicar la deducción por doble imposición de dividendos, que opera sobre la cuota del impuesto, en ese ejercicio impositivo en el que su base imponible es negativa, por falta de cuota. FD Sexto.En el mismo sentido , Sentencias de 4 de Marzo de 2008 , 18 de Febrero de 2009 , 22 de Febrero de 1910 SIC , Recurso de Casación núm. 1082/2005 y 27de Octubre de 2010 .**

**Sentencia de 9 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 2883/2006 .Impuesto de Sociedades , ejercicio 1995 . Sociedades de cartera. Transparencia fiscal. Exclusión del cómputo de valores, a efectos de la aplicación del régimen de transparencia, de aquellos valores relacionados directa o indirectamente con el desarrollo de actividades empresariales,**

**En el primer motivo de casación se cuestiona que F. S.A. fuese una sociedad de cartera, en 1995, y, por tanto, sometida al régimen de transparencia fiscal, como entendió la Inspección y el TEAC y confirma la Sala de instancia. Pues bien, aún aceptando el criterio de la Administración de que los supuestos de exclusión que contemplaba la Ley 18/91 no resultaban aplicables a la recurrente, hay que reconocer que en todos los supuestos de exclusión, se partía del desarrollo de actividades empresariales y profesionales de la sociedad y de la relación de los valores con la misma actividad, lo que no podía desconocerse a la hora de interpretar la normativa, como luego vino a confirmar de forma expresa, la posterior Ley 43/1995, de 27 de diciembre, que tras considerar como sociedades transparentes las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores, concreta los supuestos de excepción, no computando, para conceptuar a una sociedad como transparente, aquellos valores relacionados con el desarrollo de actividades empresariales. De esta forma el legislador quiso evitar la llamada transparencia fiscal sobrevenida, esto es, que una sociedad que realiza actividades empresariales pueda tributar en transparencia fiscal. Todo lo anterior determina la necesidad de estimar el primer motivo máxime cuando no se discute que el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos en el ejercicio 1995 y en los años inmediatamente anteriores provienen todos de la realización de la actividad empresarial o indirectamente de la inversión de los beneficios de la actividad empresarial.FDS Tercero a Quinto. En el mismo sentido , Sentencia de 30 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 4368/2006, FDS Tercero a Quinto y Sentencia de 11 de Mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 1507/2007 ,FDS Tercero y Cuarto.**

**Sentencia de 25 de mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 1468/2009. .Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1990 a 1996 .Régimen de transparencia : consecuencias .**

**FD Décimo “ (...)Sin embargo, ahora no estamos ante una operación de préstamo, debiendo tenerse en cuenta que la finalidad última del régimen de transparencia fiscal fue paliar en lo posible supuestos de falta de entidad o realidad económica en sociedades, por lo que el legislador salió al paso de la elusión impositiva que supondría dejarlas tributar por el Impuesto de Sociedad y, por ello, ordenaba imputar las bases imponibles y los beneficios de la sociedad a los socios, a efectos de que formen parte de la base impositiva del Impuesto sobre la Renta o, en su caso de Sociedades, de cada uno de ellos, pero haciéndose la determinación de las bases en las sociedades transparentes con arreglo a su verdadera naturaleza de sociedades y con arreglo a las normas a ellas aplicables, entre las que figura la relativa a la valoración de ingresos y gastos en operaciones vinculadas.”**

**Sentencia de 22 de Junio de 2011 , Recurso de Casación núm. 361/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995. Régimen de transparencia fiscal. La naturaleza transparente de la mercantil viene dada en función de que más de la mitad de su activo total esté constituido por valores. La falta de acreditación por error de la propia declarante en vía administrativa y jurisdiccional de tal extremo conduce a la desestimación de su pretensión. La valoración de la prueba, salvo casos excepcionales, se encuentra extramuros del ámbito casacional correspondiendo al Tribunal de instancia. La falta de crítica razonada de la Sentencia impugnada determina la carencia de fundamento y la desestimación. FD Segundo.**

**Sentencia de 15 de Septiembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 2519/2007 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1993. Régimen de Transparencia fiscal. Procedencia .Valoración de la prueba. La Sala desestima el recurso y considera a la entidad recurrente como una sociedad que debió hallarse sometida en el ejercicio 1993 al régimen de transparencia fiscal. Se considera acreditado que se trata de una sociedad de mera tenencia de bienes, en la que la totalidad del capital social pertenecía a un grupo familiar y cuyo activo no se hallaba afecto a actividades empresariales o profesionales, determinando la aplicación del régimen de transparencia fiscal.Inexistencia de las referidas actividades. Del mismo modo que tampoco cabía disfrutar de la exención por reinversión del art. 15.8 de la Ley 61/1978, para cuya aplicación se exige que el bien transmitido esté afecto al desarrollo de las actividades empresariales de la sociedad transmitente. Se desestima el recurso, pues, tal y como ha sido articulado el recurso de casación, lo que realmente pretende la representación procesal de la sociedad es revisar la apreciación de las pruebas llevada a cabo por el Tribunal a quo, no concurriendo en este caso ninguna de las circunstancias que habilitan a esta Sala para hacerlo.FD Tercero.**

**Sentencia de 19 de Octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 4478/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992.No sujeción al régimen de transparencia fiscal.. Pues bien, pese a lo alegado por la recurrente al respecto, de los datos obrantes en el expediente sobre el Balance de la sociedad no puede concluirse que concurren los anteriores requisitos, pues, como correctamente se expone en la resolución del TEAC, no aparecen detallados los activos integrados en cada partida del activo, ni la afectación de cada uno de dichos activos a las distintas actividades de la sociedad.FD Décimocuarto.**

**Sentencia de 10 de Noviembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 1737/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994 .Sociedad transparente : para el cómputo del número de socios de la entidad recurrente no se debe tener en cuenta el número de socios de las entidades que participan en su capital**

**FD Sexto** “Y lo mismo debe suceder con el tercero, toda vez que la pretensión casacional de la recurrente no tiene en cuenta, de un lado, que de seis socios, dos son personas físicas, lo que invalida su argumento desde su origen, y, de otra supone una interpretación extensiva del precepto, contraria a lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley General Tributaria de 1963 , que incluye en la computación del número de socios, no solo el de las sociedades que lo sean de la transparente, sino también a los socios de esta, siendo así que el artículo 52 de la Ley 18/1991 es clara, al establecer como requisito el de " Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a 10 o menos socios".

**Sentencia de 1 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 728/2008 . Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1992 . Calificación como sociedad transparente. Artículo 52.1 de la Ley 18/1991: previsión específica para aquellas. Calificación de S., S.A. como sociedad transparente durante el ejercicio 1992. Es cierto que la entidad recurrente alcanza a tener una participación del 50% en "P. S.A". Sin embargo, la sentencia de instancia constata a través del material probatorio, no solo que la entidad recurrente no dispusiera de medios personales y materiales para dirigir y gestionar aquella sociedad, sino que es aquella la que organiza por sí y para sí sus propios medios personales y materiales en orden a asumir el ejercicio del poder de decisión. Inmuebles cedidos a entidades vinculadas: no consideración como inmuebles afectos. El artículo 52 contiene una regla singular de aplicación preferente a las sociedades de mera tenencia de bienes que encuentra además su fundamento en la expresión "En particular" que revela su carácter de especial con respecto al general establecido en el artículo 40. Dosde la citada Ley . **FD Cuarto. Respecto de la misma recurrente , ejercicio 1993 , Sentencia de 1 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 1229/2008 , FD Cuarto.****

**Sentencia de 19 de Diciembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 410/2009. Impuesto sobre Sociedades , Declaración Consolidada , ejercicio 1994 . Improcedencia de que los socios-personas físicas o jurídicas-de una sociedad transparente tengan derecho a aplicar las mismas deducciones a las que tuvo derecho la sociedad transparente.**

**FD Cuarto** “ ( ...)El motivo debe desestimarse porque para que se produzca esa deducción por doble imposición de dividendos es preciso, que se hayan imputado bases positivas de la sociedad transparente al socio, pero como las bases negativas no son

imputables, dichas deducciones tampoco pueden serles imputadas, como del propio tenor literal del artículo 19.4 de la Ley 61/1978 , en la redacción introducida por la Ley 18/1991 de 6 de junio , se desprende, en cuanto señala que: "Los socios, personas físicas o jurídicas residentes, de las sociedades a las que se refiere este artículo (sociedades transparentes) tendrán derecho a la imputación: a) De las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad, en la misma proporción que corresponda a las bases imponibles positivas imputadas".

**Sentencia de 12 de Enero de 2012 , Recurso de Casación núm. 4866/2009, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2001. La base imponible de la sociedad transparente por quien tiene que ser impugnada es por la propia sociedad y si ésta no lo hace deviene inatacable para los socios. Sociedad transparente.**

**FD Tercero** “No obstante, el motivo tampoco hubiera podido prosperar, a la vista de la jurisprudencia existente sobre el particular y de la que es muestra la Sentencia de 9 de junio de 2011 (rec. cas. núm. 4557/2008) en la que , remitiéndose a la de 26 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 2213/2007 ), se recordaba que « [h]emos dicho en sentencias, entre otras, de 18) y 21 de enero) y 23 de diciembre de 2008 ( recursos cas. unificación doctrina núms. 315 y 365/2003 y 253/2005 ) que no existe previsión normativa tributaria que permita el acceso del contribuyente persona física, socio de una sociedad transparente, al expediente de regularización que a dicha sociedad se le practique en el ámbito del Impuesto General sobre Sociedades.

A este respecto son bien elocuentes los arts. 19 de la Ley 61/78 , 12 de la Ley 44/78 y 387 del Real Decreto 2631/82 , ninguno de los cuales se refiere a ese derecho de acceso o participación del socio de una entidad transparente en la comprobación tributaria que a la misma se le practica y ello a pesar de quedar claramente establecidas las consecuencias fiscales que de dicha comprobación tributaria han de seguirse para el socio de la transparente a nivel de contribuyente individual.

La base imponible de la sociedad transparente por quien tiene que ser impugnada es por la propia sociedad y si ésta no lo hace deviene inatacable para los socios.

Por su parte, el art. 24, apartado 3, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos establece que "cuando la Inspección de los Tributos actúe cerca de sociedades o entidades en régimen de imputación de rendimientos o de transparencia fiscal y las actuaciones inspectoras se refieran a la comprobación de las bases imponibles, cantidades o conceptos a imputar a los socios, comuneros o partícipes, tales actuaciones se entenderán con la propia entidad".

Por otra parte, con cita de las de 14 y 15 de marzo y de 23 de abril de 2003 ) , señalábamos que de la jurisprudencia contenida en las mismas:

"(...) se desprende la doctrina de que una sociedad que tribute en régimen de transparencia fiscal y que por ello impute a los socios su base imponible es un ente societario con personalidad jurídica propia, que voluntaria y libremente han constituido sus socios y participado los accionistas sometiéndose a su régimen jurídico. Ello no supone indefensión alguna para el socio puesto que la propia sociedad puede impugnar todas y cada una de las liquidaciones tributarias que afecten a la sociedad y el socio podría, en nombre de la sociedad y no en nombre propio, ejercer acciones en sustitución de las que dejaren de ejercer los gestores de la misma para impugnar liquidaciones tributarias; lo que no es posible, porque desquiciaría el sistema, es que cada socio pueda discutir, por su cuenta y en litigio individual, frente a la Administración tributaria, los resultados de la gestión de la sociedad transparente y sus repercusiones fiscales » [FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencias de 29 de mayo de 2011 (rec. cas. núm. 182/2007), FD Quinto ; de 1 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 3643/2005), FD Cuarto ; de 6 de abril de 2009 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 216/2005), FD Tercero ; de 29 de septiembre de 2008) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 126/2005), FD Tercero ; y de 2 de octubre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 128/2005 ), FD Tercero].

También es doctrina reiterada de esta Sala que «en el procedimiento de inspección de la sociedad transparente solamente ésta, en su condición de sujeto pasivo, tiene legitimación para intervenir. Por esta razón, no puede extrañar que el artículo 24.3 del Reglamento General de Inspección , aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , disponga que "cuando la Inspección de los Tributos actúe cerca de Sociedades o Entidades en régimen de imputación de rendimientos o de transparencia fiscal y las actuaciones inspectoras se refieran a la comprobación de las bases imponibles, cantidades o conceptos a imputar a los socios, comuneros o partícipes, tales actuaciones se entenderán con la propia Entidad". A pesar de lo expuesto, la jurisprudencia de esta Sala, dadas las características de las sociedades transparentes, ha permitido que cualquier socio, en beneficio de la generalidad, impugne las bases asignadas a las mismas siempre que no hayan ganado firmeza, pero sin que exista una obligación de notificación del acto administrativo de su fijación » [véanse, entre otras, las Sentencias de 27 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 6131/2008), FD Séptimo ; de 1 de julio de 2010 , cit., FD Cuarto ; de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 2236/2006), FD Cuarto , y de 16 de enero de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 266/2003 ), FD Cuarto].

En el supuesto de autos, la concreción de bases en las sociedades transparentes Majanicho Club, S.L., Lago de Bristol, S.L. y El Cohombrillo, S.L se efectuó, tal y como resulta del Acuerdo de liquidación de 26 de enero de 2005, en virtud de las Actas de disconformidad siguientes( ...)

Contra el Acta de disconformidad incoada a Majanicho Club, S.L., aduciendo las mismas cuestiones que ahora la recurrente en casación pretende reproducir, entre ellas, su condición de sociedad transparente, la mercantil interpuso reclamación económico-administrativa, recurso contencioso-administrativo y, finalmente, recurso de casación, siendo este último resuelto por Sentencia dictada, con fecha 3 de noviembre de 2011, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 1807/2009), cuyo fundamento de derecho Cuarto es del siguiente tenor literal(...)

En definitiva, la sentencia, a través de la apreciación del material probatorio acumulado por la Inspección, llega a la conclusión de que concurren los requisitos legales para que la recurrente sea calificada como sociedad de mera tenencia de bienes, debiendo ser confirmada en este punto.

Por ello, el motivo no prospera » .(...) **En el mismo sentido Sentencia de 22 de Marzo de 2012, Recurso de Casación núm. 2658/2008, FD Tercero. Imposibilidad de impugnación cuando la base imponible imputada es ya firme : Sentencia de 27 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 6131/2008, FD Séptimo.**

**Sentencia de 19 de Enero de 2012, Recurso de Casación núm. 289/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1994 y 1995. Aplicación a la sociedad del régimen especial de transparencia fiscal. Cuestión nueva : improcedencia de su examen. FD Cuarto.**

**Sentencia de 23 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 500/2004. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Sociedad de mera tenencia de bienes. La parte recurrente se ha limitado a alegar la infracción del artº 75.1 de la Ley 43/1995, absteniéndose de articular el motivo a través del cauce adecuado si sostenía que la Sala había incurrido en un error al analizar el material probatorio, y sobre este aspecto lo único que hace es mostrar su discrepancia y sostener que se trata de una sociedad holding, en el que existe una organización capaz de gestionarla, lo que resulta a todas luces insuficiente a los efectos pretendidos. FD Segundo**

**Sentencia de 13 de Marzo de 2012, Recurso de Casación núm. 1936/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992. El Artículo 52.Uno.A) de la Ley 18/1991 del IRPF, atribuye el carácter de transparentes, sometidas a este régimen, a las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores. Ahora bien, se niega esta condición de transparente a las sociedades que,**

aunque su porcentaje de valores lleguen a ese 50%, todos o parte de ellos sean "representativos de derechos sobre el capital de sociedades, que establezcan con éstas una vinculación duradera para complementar o desarrollar las actividades empresariales o profesionales de la sociedad".

Es en relación con este punto en donde se centra la cuestión, al considerar la parte recurrente que las acciones que F. tiene en LA CALA V. S.A. por importe de 2000 millones de pesetas no se computan dada la vinculación duradera para desarrollar actividad empresarial inmobiliaria, y por tanto no esta F. sometida al régimen de transparencia fiscal.

Se trata de una excepción al régimen de transparencia, que requiere la constatación de todas las circunstancias exigidas, siendo objeto de discusión la cuestión fáctica de "vinculación duradera".

La sentencia, después de hacer un examen de las circunstancias concurrente obtiene la conclusión de que resulta aplicable el régimen de transparencia fiscal, por la no concurrencia de los presupuestos a que se subordina la excepción. Esta conclusión, que por lo demás se considera lógica atendidos los datos del caso expresados en la sentencia, no puede ser discutida en casación, salvo en supuestos de error, arbitrariedad, irracionalidad o vulneración de algún precepto de valoración de prueba, lo que no ocurre en el presente caso, por lo que el motivo debe desestimarse. FD Sexto.

**Sentencia de 21 de Mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 2145/2006. Impuesto sobre Sociedades , Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1992  
Incompatibilidad del régimen de las sociedades transparentes con el que conforma el grupo consolidado, y prevalencia del régimen transparente sobre el régimen consolidado, siendo aquel obligatorio en tanto que éste es voluntario. FD Tercero.**

**Sentencia de 24 de Mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 5476/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1/1/96 a 31/7/96. La nulidad de la liquidación de la sociedad transparente conlleva la nulidad de la imputación de sus bases a los socios. FD Segundo. En idéntico sentido, la Sentencia de 16 de Febrero de 2012 , Recurso de Casación núm. 1741/2008 , FD Segundo y la Sentencia de 31 de Mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 4810/2009. FD Segundo.**

**Sentencia de 27 de Septiembre de 2012, Recurso de Casación núm. 3228/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1994 y 1995. Se desestima el motivo, en el que se pretende la declaración de que la recurrente no está sujeta a transparencia fiscal en el ejercicio 1995, por dos razones: la primera de ellas, es la de que la entidad recurrente, como indica el Abogado del Estado, va contra sus propios actos pues fue ella la que se aplicó el régimen de transparencia fiscal. La segunda de las razones es que la pretensión casacional formulada exigiría haber llevado a cabo la prueba precisa del ejercicio de actividad empresarial ante la Sala de instancia, lo que obviamente no ocurrió al no haberse solicitado recibimiento a prueba.FD Octavo.**

### **3.2.Desaparición de las sociedades transparentes: régimen transitorio**

**Sentencia de 7 de Diciembre de 2012, Recurso de Casación 4934/20011. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003. El litigio en la instancia tuvo por objeto determinar si la aplicación del beneficio fiscal contemplado para los supuestos de disolución y liquidación de sociedades transparentes en la disposición transitoria segunda de la Ley 46/2002, y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de No Residentes, exige únicamente el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 75.1 de la LIS 1995 -tesis sustentada por las entidades recurrentes- o además resulta imperativa la observancia de las circunstancias exigidas en el apartado 2 de dicho precepto, tal y como sostiene la resolución administrativa impugnada. Compartir la tesis mantenida por las entidades recurrentes supondría extender el goce de un beneficio fiscal previsto para las sociedades transparentes a una sociedad que carece de tal consideración. Sólo aquellas que revistan tal caracterización pueden ser destinatarias de la misma, a fin de evitar que sociedades en las que concurre una causa impeditiva para ser consideradas transparentes puedan acogerse a un beneficio fiscal que les resulta ajeno.**

#### **FD Tercero “ (...)**

Compartir la tesis mantenida por las entidades recurrentes supondría extender el goce de un beneficio fiscal previsto para las sociedades transparentes a una sociedad que carece de tal consideración, circunstancia que nos impide acoger este primer motivo.

Y es que no podemos desconocer que la finalidad y propósito de la Ley 46/2002 choca frontalmente con lo aducido por las partes recurrentes, toda vez que cuando la misma se refiere al régimen fiscal aplicable para los supuestos de disolución y liquidación de sociedades transparentes lo hace para aquellas que de acuerdo con la normativa que las regula revelan tal caracterización jurídica, régimen que, como acertadamente sostiene la Sala de instancia, resulta de aplicación forzosa, no pudiendo quedar supeditado al libre arbitrio de las entidades afectadas.

En este sentido hemos de poner de manifiesto que la citada Ley 46/2002 provocó la desaparición de las sociedades transparentes, contemplándose en el texto de la norma una disposición transitoria (la que aquí es objeto de debate) tendente a regular la disolución y liquidación de aquellas que así lo dispusieran a fin de evitar quedar sujetas

al nuevo régimen de las sociedades patrimoniales o, en su caso, al régimen general del Impuesto, siendo el tenor literal del apartado primero de la misma el siguiente:

<<1. Podrán acordar su disolución y liquidación, con aplicación del régimen fiscal previsto en esta disposición, las sociedades en las que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que hubieran tenido la consideración de sociedades transparentes, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), en el último período impositivo finalizado con anterioridad al 1 de enero de 2003, o que reúnan a esta fecha los requisitos para tener la citada consideración, y que, en ambos casos, la mantengan hasta la fecha en la que acuerden su disolución.

b) Que durante el año 2003 adopten válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y realicen con posterioridad al acuerdo, dentro de los seis meses posteriores a dicho plazo, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, según la normativa mercantil, hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación>>.

A renglón seguido el apartado 2 de la citada disposición transitoria prevé para estos supuestos de disolución con liquidación un régimen fiscal, cuya particularidad más relevante es aquella en virtud de la cual a efectos del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad que se disuelve, no se devengará renta alguna con ocasión de la atribución de bienes o derechos a los socios, personas físicas o jurídicas, residentes en territorio español.

En definitiva, este beneficio fiscal responde al cambio operado en el régimen jurídico de las sociedades transparentes, más propiamente a su eliminación, de manera que únicamente aquellas que lo sean pueden acogerse al mismo, lo que implica que no solo deban cumplirse en aquellas los requisitos expresados en el artículo 75.1 de la LIS 1995, donde se contemplan los elementos objetivos relativos a las circunstancias que han de concurrir tanto en el activo como en el capital de la sociedad, sino que también no se aprecie la presencia de un elemento impeditivo excluyente de tal régimen fiscal, como lo es el previsto en el apartado 2 del citado artículo 75 LIS 1995 al declarar que "No procederá la imputación cuando la totalidad de los socios sean personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal. En este supuesto la sociedad afectada no tendrá la consideración de sociedad transparente a ningún efecto".

Bien es cierto que el tenor literal del apartado 1 de la disposición transitoria segunda de la Ley 46/2002 se remite únicamente de manera expresa al artículo 75.1 de la LIS 1995 (24), pero también lo es que atenernos en exclusividad a una interpretación literal de la disposición transitoria supondría obviar la rotundidad con que se manifiesta el apartado 2 del artículo 75 de la LIS 1995, de manera que nos podría llevar al absurdo de aplicar un beneficio fiscal propio de sociedades transparentes a sociedades que no lo son, como es el caso que nos ocupa, pues resulta incontrovertido que la totalidad de los socios de P., S.L. son personas jurídicas que no se encuentran sometidas al régimen de transparencia fiscal.

En consecuencia, la interpretación que se ha de efectuar de la disposición transitoria que se considera infringida en este motivo, debe acomodarse en todo caso a la normativa reguladora de las sociedades transparentes pues, reiteramos, su finalidad no era crear

una nueva modalidad de dichas sociedades, sin la de regular las consecuencias fiscales de la desaparición de aquellas que tenían ya la consideración de transparentes por cumplir los requisitos exigidos, lo que, como hemos puesto de manifiesto, no acontece aquí, al concurrir la causa de exclusión del artículo 75.2 de la LIS ..

El rechazo de este primer motivo conlleva indefectiblemente el del segundo en cuanto viene a denunciar la infracción del artículo 3.1 del Código Civil y de la jurisprudencia dictada en materia de interpretación literal de las normas, en relación con la disposición transitoria segunda de la Ley 46/2002, al sostenerse que solo se puede acudir a otros criterios de interpretación de las normas cuando el significado literal del precepto resulta ambiguo, lo que a su juicio no acontece en el presente caso. Y es que como ya hemos expuesto, la interpretación que ha de efectuarse de la citada disposición transitoria ha de respetar en todo caso tanto el régimen normativo en bloque de las sociedades transparentes como la finalidad por ella perseguida, de manera que sólo aquellas que revistan tal caracterización pueden ser destinatarias de la misma, a fin de evitar que sociedades en las que concurre una causa impeditiva para ser consideradas transparentes puedan acogerse a un beneficio fiscal que les resulta ajeno. “

#### **4.Régimen de las sociedades patrimoniales**

##### **4.1Inaplicabilidad del régimen**

**Sentencia de 8 de Noviembre de 2012, Recurso de Casación núm. 3766/2010..Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003. En consideración de tales hechos, no resulta errada ni mucho menos irrazonable la conclusión a la que llego la Administración y que fue confirmada por la Sala de instancia al entender que B. no podía validamente acogerse en el ejercicio 2003 al régimen especial de sociedades patrimoniales, habida cuenta de la existencia de una actividad económica de venta de inmuebles que trae causa directa de la promoción llevada a cabo con anterioridad, actividades las dos que caen dentro del objeto social de aquella hasta el año 2004, en el que éste se modificó, sin que la argumentación contenida en los motivos casacionales aducidas revista la entidad suficiente para invalidar tal conclusión. Tampoco resulta útil a los fines perseguidos en este recurso de casación el alegar, con fundamento en el transcrito artículo 25 de la LIRPF , la inexistencia de actividad económica alguna al no contar con local ni persona con contrato laboral al efecto para desarrollarla, pues dichas circunstancias han de ser interpretadas teniendo en cuenta el conjunto de la realidad societaria, de ahí que como se dijo en la Sentencia de esta Sala de 28 de octubre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 218/2006) .**

**FD Tercero “ (...)La resolución de los motivos formulados ha de hacerse partiendo del precepto básico invocado por la sociedad recurrente, que es el artículo 75.1.a), de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada al mismo por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, que nos dice:**

<< Artículo 75. Régimen de las sociedades patrimoniales.

1. Tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurran las circunstancias siguientes:

a) Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a la misma, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>.

La remisión efectuada por el segundo párrafo del precepto transcrito nos exige también exponer lo que se dispone en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre la cuestión, lo que viene contemplado en el artículo 25 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (20) :

<< Artículo 25. Rendimientos íntegros de actividades económicas.

1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.

b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa>>.

A la vista de estos preceptos, la Sala anticipa que los motivos no pueden ser estimados.

La argumentación desplegada por la recurrente choca frontalmente con los hechos descritos por la Sala de instancia, entre los que podemos destacar los siguientes: 1) B. efectuó durante el año 2003, al menos una serie de ventas que alcanzaron dos locales, una vivienda, una plaza de garaje, la mitad indivisa de una parcela y cuatro parcelas, íntegras o mitad indivisa, fincas rústicas, calificadas de urbanas o urbanizables en la fecha de la venta. 2) En el ejercicio 2003 el objeto social de B. era la promoción, construcción, explotación, arrendamiento y venta de viviendas, no siendo hasta el año siguiente cuando el mismo se limitó a la actividad de compraventa y arrendamiento de inmuebles, una vez que había vendido en el año anterior todas las existencias pendientes de venta de promociones realizadas. La última de dichas promociones data del año

1995. 3) B. permaneció hasta el 27 de marzo de 2003 dado de alta en el epígrafe 5011 del IAE dedicado a la actividad empresarial de construcción completa, reparación y conservación de edificaciones. 4) En los ejercicios anteriores a 2003 presentó declaraciones del IS conforme al régimen general en lugar del especial de transparencia fiscal.

En consideración de tales hechos, no resulta errada ni mucho menos irrazonable la conclusión a la que llegó la Administración y que fue confirmada por la Sala de instancia al entender que B. no podía validamente acogerse en el ejercicio 2003 al régimen especial de sociedades patrimoniales, habida cuenta de la existencia de una actividad económica de venta de inmuebles que trae causa directa de la promoción llevada a cabo con anterioridad, actividades las dos que caen dentro del objeto social de aquella hasta el año 2004, en el que éste se modificó, sin que la argumentación contenida en los motivos casacionales aducidas revista la entidad suficiente para invalidar tal conclusión.

En este sentido, el denominado efecto mochila aducido por la recurrente en cuya virtud si un bien estuvo afecto a una actividad económica, su venta, así se realice un siglo después del cese de la actividad, es actividad económica y que a su juicio es aceptado tanto por la Administración Tributaria como por la sentencia recurrida, carece de virtualidad alguna, pues al margen de que su estimación por parte de aquellos no resulta acreditada en los términos simplistas expuestos, la realidad de los hechos descritos hace que uno de los presupuestos sobre los que se asienta -cese de la actividad- no concurre en el presente caso, toda vez que terminada la última de promoción inmobiliaria en el año 1995, entra dentro de los parámetros que podríamos considerar normales que la venta de todo lo promocionado no culmine hasta ocho años después ya que debemos tener presente, como se encarga de recordarnos la Sala de instancia, que la actividad de contracción, promoción y venta de inmuebles y edificaciones se caracteriza por unos ciclos productivos prolongados en el tiempo. Además este cese de actividad aducido cede ante la conducta que durante esos ocho años llevo a cabo BLASAN, que en modo alguno se puede considerar a efectos tributarios como pasiva, como lo evidencia los hechos probados anteriormente expuestos.

Con respecto a las fincas rústicas vendidas en 2003, que por definición, a juicio de BLASAN, no podían estar afectas a actividad de promoción inmobiliaria alguna, no podemos obviar que por vocación la adquisición de las mismas no tenía otra finalidad que dedicarlas finalmente a la promoción inmobiliaria, eso sí, no de manera directa, pues como se acredita en las actuaciones y pone de manifiesto el recurrente medio entre su adquisición y venta operada en 2003 una nueva calificación de las mismas como urbanas o urbanizables por mor de la revisión del PGOU de Laguna de Duero acaecido en 1999.

Tampoco resulta útil a los fines perseguidos en este recurso de casación el alegar, con fundamento en el transcrito artículo 25 de la LIRPF, la inexistencia de actividad económica alguna al no contar con local ni persona con contrato laboral al efecto para desarrollarla, pues dichas circunstancias han de ser interpretadas teniendo en cuenta el conjunto de la realidad societaria, de ahí que como se dijo en la Sentencia de esta Sala de 28 de octubre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 218/2006) "Querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello a afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es

correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio".

Razones, las anteriores, suficientes para desestimar este recurso de casación."

**Sentencia de 20 de Noviembre de 2012, Recurso de Casación núm. 1316/2010 .  
Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003. Improcedencia de la calificación como  
sociedad patrimonial de la entidad : actividad económica de gestión urbanística**

**FD Cuarto** "El tercer motivo plantea la cuestión de la calificación de la actividad realizada por la recurrente, que resulta esencial para determinar la procedencia o no de aplicarle en el ejercicio 2003 el régimen de las sociedades patrimoniales, regulado en los artículos 75 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , según la redacción dada por la ley 46/2002 .

La calificación de una entidad como sociedad patrimonial se producía cuando más de la mitad del activo estaba compuesto por valores o no estuviera afecto a actividades económicas y más del 50 por 100 del capital social perteneciese, directa o indirectamente, a diez o menos socios o un grupo familiar.

Para la determinación de si existía o no actividad económica se remitía a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En concreto el art. 25.1 de la ley 40/1998 , que era el que ahora nos interesa, disponía que " se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, suponen por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidos los de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderos, pesqueros, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, urbanísticas y deportivas."

La Sala de instancia llega a la conclusión de existencia de actividad económica, ante todo, por el amplio objeto social previsto en los Estatutos de la entidad, que comprendía la promoción inmobiliaria, y que determinó la adquisición de un terreno en el año 1980.

Frente a esta consideración se alega que, aunque la intención inicial fue la de construir determinadas viviendas de protección oficial, nunca pudo llevar a cabo dicha actividad, al existir problemas con el planteamiento urbanístico, y que por este motivo, y con

excepción de la actividad de arrendamiento que se desarrolló en el año 1989, los terrenos estuvieron inactivos.

Esta circunstancia, sin embargo, no puede ser decisiva para la suerte del motivo, porque si bien el hecho de que en el objeto social se recogiera la actividad de promoción inmobiliaria no es suficiente para apreciar que se ejerciese realmente una actividad económica, no cabe desconocer que posteriormente los terrenos fueron incluidos en un proceso de gestión urbanística como consecuencia de una modificación del planeamiento, una vez constituida la Junta de Compensación pertinente, situación que altera el planteamiento de la recurrente, respecto al ejercicio 2003, que es cuando se producen las transmisiones de las parcelas resultantes del proceso de urbanización a terceros.

La recurrente trata de restar importancia a la integración en la Junta de Compensación, aludiendo a que es ésta y no los propietarios quién realiza la actividad económica de promoción inmobiliaria, y que la entidad, como miembro de la Junta de Compensación, se limita a pagar derramas, habiéndose transmitido la mayoría de los terrenos antes de que se iniciaran las obras de urbanización. Sin embargo, estas alegaciones resultan insuficientes para desvirtuar la conclusión a que llegó la Sala, ante las circunstancias concretas, entre las que no cabe olvidar el objeto social, tratarse del terreno controvertido del único activo y de la aportación del mismo a una Junta de Compensación para la edificación.

Tampoco puede aceptarse, frente al criterio de la sentencia impugnada, la inexistencia de local ni de persona dedicados en exclusiva y a jornada completa, requisitos exigidos en el art. 25.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para que pudiera ser calificada actividad desarrollada como económica, al afectar esta regla a los casos de arrendamientos o compraventa de inmuebles, supuesto distinto al litigioso, y la falta del transcurso del plazo de tres años entre la afectación y la venta establecido en el art. 26.3 de la misma ley , al no ser determinante la fecha de inicio de la ejecución del planeamiento sino la de la modificación de la normativa urbanística que luego permitió la urbanización, por tratarse de entidad constituida para el desarrollo de actividad inmobiliaria que contaba con un terreno como único activo.(...)

#### **4.2 Tipo de gravamen y cuota íntegra**

**Sentencia de 25 de Mayo de 2011, Recurso de Casación núm. 6848/2009. Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2004. Determinación del alcance de sociedad patrimonial .Infracción de los artículos 75 a 77 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre , del Impuesto sobre Sociedades (en su redacción tras Ley 46/2002, de 18 de diciembre ); y los artículos 61 a 63 del**

## **5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades .**

**FD Cuarto** “ (...) ,Esta conclusión resulta fiscalmente excesiva. No se pone en duda, por una parte, que la sociedad M.X estaba vinculada a la entidad recurrente, con las consecuencias tributarias que de ello quepa derivar con arreglo a la Ley, entre las que no se encuentra la de atribuir directamente, sin intermediación subjetiva alguna, la titularidad de la actividad económica desplegada por la vinculada a la dominante, de modo que siendo hecho también afirmado por la sentencia recurrida que la actividad urbanizadora fue realizada en el año 2004 por M., no cabe adjudicar la misma, directamente y sin más consideración, a R.I., que de esta forma, al proceder que se desprenda de esta atribución, se halla en las condiciones requeridas por la Ley para ser calificada en el período impositivo que nos ocupa como sociedad patrimonial y por eso acreedora al derecho de que la permuta se grave al tipo del 15%, lo que constituye razón para la estimación del motivo y la estimación parcial del recurso contencioso-administrativo.”

### **5. Régimen de consolidación fiscal**

#### **5.1 Inclusión y exclusión de sociedades en el grupo fiscal**

**Sentencia de 2 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 2152/2006. Impuesto sobre Sociedades , Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1996. Es presupuesto legal para la práctica de las eliminaciones en la determinación de la base imponible del grupo consolidado que éstas se hayan producido en operaciones internas.**

**FD Segundo** “(...) Razona el recurrente que tales infracciones se producen al rechazar la sentencia de instancia la impugnación de la regularización derivada de la incorporación (negativa) de las eliminaciones efectuadas en la consolidación correspondiente al saldo por depreciación de valores.

B. B. V., S.A. dotó la citada provisión en los ejercicios en los que C.Cuatro, S.L. sufrió pérdidas. La dotación disminuyó, por su importe, los resultados contables del grupo consolidado B. B. V., S.A., y por tanto su base imponible. A su vez, las pérdidas sufridas por C.Cuatro, S.L. disminuyeron, por su importe, la base del grupo de sociedades del que era y es entidad dominante B. B. V., S.A. Sin embargo las pérdidas no se computaron dos veces porque el sujeto pasivo practicó una eliminación, de carácter positivo, por importe de 6.178.166.000 ptas., es decir, eliminó la dotación a la provisión a los efectos de la formación de la base imponible del grupo de sociedades. En el ejercicio 1996 B. B. V., S.A. transmitió a C. Cuatro, S.L., y por tal hecho entiende

el sujeto pasivo que procede incorporar, con carácter negativo, el importe del saldo de la citada provisión, a los efectos de determinar la base imponible del grupo de sociedades. El referido saldo no revirtió a la cuenta de pérdidas y ganancias del B. Bilbao V., S.A., y, por tanto, no formó parte de su base imponible ni de la base imponible del grupo de sociedades.

El motivo ha de ser desestimado. La recurrente en su argumentación olvida que la eliminación pretendida exige que ésta se haya producido, en "operaciones internas". Las operaciones internas son el presupuesto al que se supedita la eliminación en los textos legales invocados. Es evidente que la operación antes descrita no contiene ninguna "operación interna" pues entre la sociedad participante y la participada (generadora de las pérdidas) no se ha producido ninguna entrega de bienes, ni prestación de servicio alguna. Lo único que ha ocurrido es que una sociedad del grupo ha reflejado en su contabilidad las pérdidas habidas en una participada. Por tanto, al no haber existido el presupuesto de hecho al que las normas invocadas supeditan la eliminación es patente la necesidad de desestimar el motivo, pues los restantes argumentos del recurrente operan sobre el vacío de faltar el presupuesto aludido.

En este sentido, el Acuerdo de Liquidación que confirma la sentencia cuestionó la incorporación en 1996 de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores, efectuada con ocasión de la enajenación en 1997 a terceros ajenos al Grupo de la participación que había dado lugar a la dotación, por entender que no se trataba de "incorporaciones de eliminaciones por operaciones internas" a que se refiere el artículo 87 de la LIS, sino que se trata de la incorporación de una "eliminación inversión-fondos propios", a lo que dicho precepto no se refiere.

Pues bien, estas afirmaciones, sostiene el recurrente, "encierran un intencionado ánimo de confusión dado que, por estrictas razones de coherencia, no puede existir una <<eliminación contable>> (inversión-fondos-propios) que genera una <<eliminación fiscal>> (tanto la Administración como la Sala de instancia confirman la necesidad de que no se compute fiscalmente la dotación a la provisión de cartera en la determinación de la base imponible consolidada), cuya recuperación contable (motivada por la transmisión de la participación) no dé lugar a la correspondiente incorporación."

Al hacer esta afirmación el recurrente olvida que siendo cierta desde la perspectiva de empresa individual, puede no serlo desde la perspectiva de grupo, y eso es, precisamente, lo que aquí sucede.

De otro lado, las razones que justificaron la corrección valorativa en su día efectuada permanecen, razón por la que tampoco resulta procedente la eliminación interesada si las cosas se analizaran desde la perspectiva exclusiva de la validez intrínseca de la corrección en su día realizada, y que ahora se pretende rectificar.

Tampoco puede olvidarse que el precepto contenido en el artículo 87.3 de la Ley se refiere a incorporaciones de "resultados" término que no puede aplicarse a la corrección practicada que fue una "corrección valorativa".

Además, no puede olvidarse que acceder a la pretensión del recurrente supone aceptar, con años de retraso, y sin causa que lo justifique, la contabilización de una doble pérdida, que, precisamente, con la corrección valorativa que ahora se pretende anular, se impidió.

También interesa subrayar que la modificación introducida en la Ley 24/2001 ( RCL 2001, 3248) no constituyó una "innovación" de la legislación hasta entonces vigente sino una mejora técnica para clarificar lo que no estaba suficientemente claro, lo que derrumba desde la perspectiva de la literalidad de la norma la posición del actor en el punto controvertido.

Por último, es patente que las resoluciones de la D.G.T. no son fuente de derecho, sin perjuicio de que produzcan determinados efectos que en este caso no entran en juego.

En cualquier caso la tesis ahora sostenida ya se expuso en nuestra sentencia de 20 de noviembre de 2007 “

**Sentencia de 18 de Marzo de 2011 , Recurso de Casación núm. 5488/2006 Impuesto de Sociedades , Régimen de Declaración Consolidada, del ejercicio 1997. Incorporación de "eliminaciones" cuando se vende la participación o cuando la sociedad participada abandona el grupo. FD Segundo “ (...)**

. Sin embargo, en la actualidad el tema aparece clarificado como consecuencia de la introducción por la Ley 24/2001 de un tercer apartado al art. 87 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995 , que es citado por la parte recurrente. El precepto fue incorporado a la Ley del Impuesto en calidad de norma aclaratoria, sin que suponga una modificación sustancial del régimen de consolidación fiscal, sino una mera interpretación del mismo, como se deduce de la enmienda presentada en el Senado, que justifica el precepto como mejora técnica para clarificar cómo debe producirse la incorporación.

Nada impide aplicar al año 1995 la misma solución, pues la Ley del Impuesto aplicable a partir de 1996 sigue el régimen anterior.

El nuevo apartado 3 del art. 87 de la Ley del Impuesto (hoy 73 del Texto Refundido de 2004 tiene en cuenta para admitir o no la incorporación si la pérdida fiscal que motivó la provisión ha sido o no compensada por el grupo al tiempo del abandono de la sociedad participada, pues sólo si la pérdida no ha sido compensada por el grupo y la sociedad que abandona el grupo hace uso del derecho a la compensación de la base imponible

negativa correspondiente a la pérdida que determinó la corrección del valor, puede incorporarse la eliminación de la corrección de valor inicialmente practicada, minorando la base imponible consolidada, pues en esta situación el grupo ha dejado de tener derecho a la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

En el presente caso no se cuestiona que la pérdida fue compensada por el grupo al integrar la base imponible de la sociedad que generó las pérdidas...

En esta situación, el efecto que se produciría, de aceptarse la tesis de la recurrente, sería que una misma pérdida se computaría dos veces en el mismo sujeto pasivo, sólo que en dos periodos impositivos diferentes".

Y finalmente, la propia Ley 24/2001 , que llevó a cabo lo que, con razón, se ha denominado "interpretación auténtica", también incorporó al artículo 85 de la Ley 43/1995 el apartado 2 con la siguiente redacción: " Las eliminaciones y las incorporaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre , por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas". **En el mismo sentido Sentencia de 14 de Diciembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 558/2010 . Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1996, FDS Duodécimo y Décimo Tercero, la Sentencia de 29 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm 3596/2009 , FD Décimo Quinto y la Sentencia de 30 de octubre de 2012 , Recurso de Casación núm. 3489/2009, FD Noveno.**

**Sentencia de 30 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 4442/2006. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Improcedencia de la eliminación, a efectos de la declaración consolidada, de la reversión de las provisiones dotadas en períodos anteriores a la aplicación del régimen de declaración consolidada. FD Quinto.**

**Sentencia de 14 de Diciembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 558/2010 . Impuesto sobre Sociedades, Régimen de declaración Consolidada, ejercicio 1996 .Eliminación del beneficio contable obtenido por L. C. por la transmisión a G. C. de una serie de créditos fallidos: la operación descrita no determina un resultado interno por operación intergrupo que obligatoriamente deba ser eliminado ..FD Décimo Cuarto .**

**Sentencia de 22 de Diciembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 3995/2009 Impuesto sobre Sociedades, Régimen de declaración Consolidada, ejercicio 2003 Base imponible. Compensación de pérdidas de ejercicios anteriores : doble limite . El problema que hemos de resolver en el presente recurso es el de sí, a la vista de la regulación especial del régimen de consolidación fiscal de la Ley 43/1995, con las modificaciones introducidas por Ley 24/2001, la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores por parte de sociedades que se integren en el grupo, está**

sometida a un doble tope, representado por el menor importe entre el de la base imponible positiva de la propia sociedad en el ejercicio y el del base imponible positiva del grupo antes de que se realice la compensación o, por el contrario, sólo rige el primer límite y, en consecuencia, es posible la compensación aun cuando la base imponible del grupo fuese negativa, con la consecuencia añadida de suponer un incremento de ella. Compartiendo los argumentos del Abogado del Estado, que han sido recogidos con anterioridad, se concluye que para que las bases imponibles negativas de las sociedades integradas en el grupo sean comprensibles en éste, se requiere que la base imponible del mismo, después de las eliminaciones e incorporaciones, y antes de la compensación, sea positiva. FD Cuarto

**Sentencia de 19 de Enero de 2012 .Recurso de Casación núm. 6121/2007.Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1997. Reversión de las provisiones dotadas, reversiones que fueron eliminadas por el Grupo: improcedencia al no tratarse de operaciones intergrupo. Las dos sociedades, antes de su incorporación al Grupo, en su declaración individual declararon bases imponibles negativas, bases que son compensables con las positivas que obtuvo, con el límite legal, el Grupo. Si con el mecanismo de la "eliminación", lo que se persigue es una "compensación del valor contable representativo de la participación", producida dicha compensación, la pretensión de la "incorporación" de la eliminación como "dotación" en la "provisión por depreciación de participaciones", supone, contablemente computar un mismo concepto desde dos perspectivas distintas. Doctrina de la Sala .**

“**FD Décimo**(...)La tesis de la sentencia de instancia, a la que llega tras analizar tanto la legislación vigente y aplicable al ejercicio de 1997, como la anterior reguladora del régimen de consolidación, que sólo cabe las " eliminaciones" en las operaciones intergrupo, sin que pueda entenderse que se produjo una operación interna, sino que se trató de una "operación unilateral, de reajuste puramente "interna" de la sociedad participante, pero no como "operación intergrupo", al pretender paliar las repercusión en el valor de sus participaciones en la sociedad participada, como consecuencia de la separación de esta en el Grupo" y añade, "que, las dos sociedades, antes de su incorporación al Grupo, en su declaración individual declararon bases imponibles negativas, bases que son compensables con las positivas que obtenga, con el límite legal, el Grupo, como establece el propio art. 88.2, antes citado, que establece: "2. Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo de sociedades podrán ser compensadas en la base imponible del mismo con el límite de la base imponible de la propia sociedad.

Por ello, al ser aplicable el mecanismo de la compensación" no puede admitirse, a su vez, el de la "eliminación", pues supondría aplicarse un beneficio fiscal desde una doble

perspectiva, la del "gastos" por la dotación por depreciación de cartera, y la de la integración de las "pérdidas" a la base imponible del Grupo".

Lo cual viene a ser confirmado por " La Ley 24/2001, de 27 de diciembre , de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, viene a dar claridad a ello, al añadir un nuevo apartado al citado art. 87 , de la Ley 43/1995 , quedando redactado: "3. (...) No se incorporará la reversión de las correcciones de valor practicadas en períodos impositivos en los que la entidad no formó parte del grupo fiscal".

Para la recurrente es procedente las eliminaciones de las reversiones de la provisión de la cartera de valore cuando la provisión, como es el caso, se ha dotado con anterioridad a la pertenencia del grupo de la sociedad dependiente, y, por tanto, hubiera sido deducida por esa sociedad pero no por el grupo. Considera que la técnica contable de consolidación no afecta a la tributación de los Grupos. Las dotaciones y reversiones de provisiones de cartera tienen la misma consideración que las operaciones internas, por lo que es de aplicación el artº 86.1, y dado que la ley no distingue a efectos de la reversión de la provisión en función de si una provisión de cartera dotada con anterioridad o posterioridad a que la entidad que provocó la provisión entrase en el grupo, no cabe que la Administración haga dicha distinción. Sin que sea aplicable el artº 87.3 in fine, "no se incorporará la reversión de las correcciones de valor practicadas en períodos impositivos en los que la entidad no formó parte del grupo fiscal", por impedirlo el principio de legalidad tributaria, y no ser posible la aplicación retroactiva de la citada norma , artº 31 de la CE .

Este Tribunal se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre el régimen fiscal de declaración consolidada, valga por todas la sentencia de 18 de marzo de 2011( FD Segundo ) , en la que se hace un estudio in extenso del iter cronológico seguido por la expresada regulación.

En dicha sentencia, en lo que ahora interesa, se vino a recoger lo siguiente:

"Este régimen, al que se someten voluntariamente las sociedades que integran el grupo, comporta una serie de consecuencias entre la que cabe destacar el del "balance consolidado del Grupo "que se obtendrá, como señala el artículo 11 del RD 1414/1977 , antes referido, "por agregación de las cuentas de idéntica o análoga significación económica del activo y del pasivo de los respectivos balances de situación de las Sociedades consolidables", siendo la "base imponible consolidada del Grupo", dice el artículo 11, "la totalidad de la renta o beneficio neto obtenido conjuntamente por todas las Sociedades que formen el Grupo consolidable", para añadir en el artículo 13, que "La base imponible consolidada se obtendrá por agregación de las distintas partidas de ingresos computables y gastos deducibles de cada una de las Sociedades integrantes del Grupo".

Desconocidos los grupos de sociedades en el Derecho Mercantil español y carentes de personalidad jurídica, a diferencia de las sociedades que los constituyen, el artículo 1.1 del referido Real Decreto estableció que "el Grupo de Sociedades a quien el Ministerio de Hacienda conceda el régimen de declaración consolidada tendrá el carácter de sujeto pasivo, conforme al artículo 33 de la Ley General Tributaria para todas aquellas relaciones tributarias constitutivas de dicho régimen o derivadas del mismo" .Esta atribución de la condición de sujeto pasivo fue objeto de viva polémica, habida cuenta de que la misma había de tener lugar por ley ( art. 10 a) de la propia Ley General Tributaria de 1963 ). Sin embargo, finalmente, vino a reconocerse mayoritariamente la legalidad del precepto reglamentario sobre la base de que la condición del sujeto pasivo del grupo se deducía de determinados preceptos del Real Decreto Ley, como, como los que regulaban la deuda tributaria de aquél, su base imponible consolidada, su domicilio fiscal, la representación, etc.. Y así quedó expresamente reconocido en la Sentencia de esta Sala de 22 de marzo de 1999 , en la que, como se ha recordado en la más reciente de 15 de abril de 2008 , se vino a decir lo siguiente: "El Grupo de Sociedades es el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. Las Sociedades integrantes del mismo no son sujetos pasivos, aunque sí son obligados tributarios, en especial respecto de las obligaciones de información contable, pues no podemos olvidar que el beneficio consolidado es el resultado de integrar los beneficios y pérdidas de todas y cada una de las sociedades que forman el Grupo, practicando los correspondientes ajustes, eliminaciones e integraciones".

La configuración del grupo, tal como venimos indicando, supone una agregación de las cuentas de las sociedades integrantes del mismo, de tal forma que las pérdidas se reflejan en ellas y también en aquél. Es así como las sociedades integrantes pueden compensar entre sí las bases imponibles obtenidas en cada período impositivo, mientras que en el régimen individual la entidad que obtenga bases negativas solo puede producir la compensación en el período o períodos impositivos en los que obtenga beneficios, existiendo por ello la posibilidad teórica de que nunca pueda producir la compensación".

Y respecto del alcance de la reforma del artº 87.3, por Ley 24/2001, 1 , vino a decir que:

"Fue el propio legislador el que confirmó la postura mantenida por la Administración Tributaria, pues el 87.3 de la Ley del Impuesto de Sociedades , en la versión de la Ley 24/2001, 27 de diciembre , no introdujo una novedad sino tan sólo una mejora técnica, al señalar: "Se practicará la incorporación de la eliminación de la corrección de valor de la participación de las sociedades del grupo fiscal cuando las mismas dejen de formar parte del grupo fiscal y asuman el derecho a la compensación de la base imponible negativa correspondiente a la pérdida que determinó la corrección de valor. No se incorporará la reversión de las correcciones de valor practicadas en períodos impositivos en los que la entidad participada no formó parte del grupo fiscal."

La prueba de que la introducción del apartado transcrito por la Ley 24/2001 , no supone ninguna innovación, respecto del texto preexistente, sino de una mera aclaración o precisión, se encuentra en el proceso de tramitación parlamentaria, pues el texto finalmente aprobado, fue el resultado de la enmienda número 206 a la redacción del texto aprobado por el Congreso para este precepto, presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Senado, que se justificaba en los siguientes términos: "Mejora técnica para clarificar cómo debe producirse la incorporación de la eliminación relativa a la corrección de valor correspondiente a las participaciones de las sociedades que forman parte del grupo fiscal".

En todo caso, no hacemos esta consideración ahora por primera vez.

En efecto, esta Sala y Sección, en la Sentencia de 20 de noviembre de 2007 (recurso de casación 551/2006 interpuesto por la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales y en la que aparecían como partes recurridas la Administración General del Estado y Endesa, S.A.) señaló: (Fundamento de Derecho Segundo) que entre las cuestiones que se habían planteado en el recurso contencioso-administrativo figuraba la de "si como consecuencia de la separación de una sociedad de un grupo es procedente o no incorporar a la base imponible del grupo, en el año 1995, el importe de las provisiones por depreciación de la cartera de valores dotadas por la sociedad dominante en relación con las acciones de las dominadas, en ejercicios en que estas sociedades formaban parte del grupo consolidado y que en su día fueron eliminadas para la determinación de la base imponible del Grupo", añadiendo que la Sala de instancia entendió "que aunque nada decía el Real Decreto 1.414/77 , por el que se reguló la tributación sobre el beneficio consolidado de los Grupos de Sociedades, sobre la incorporación de las eliminaciones de las dotaciones de provisiones por depreciación de la participación, y por referirse el Real Decreto 1815/91 , por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, exclusivamente a la incorporación de las eliminaciones de resultados por operaciones internas, debía acudir al art. 95 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 43/95, referente a los efectos de la pérdida del régimen de consolidación fiscal y de la extinción del grupo fiscal, por lo que "si con el mecanismo de la "eliminación", lo que se persigue es una "compensación del valor contable representativo de la participación", producida dicha compensación en los términos regulados en el citado Real Decreto 1815/1991 y normas de desarrollo, la pretensión de la "incorporación" de la eliminación como "dotación" en la "provisión por depreciación de participaciones", supone, contablemente, primero, computar un mismo concepto desde dos perspectivas distintas; y segundo, fiscalmente, la aplicación de un beneficio fiscal en un doble plano, cuando, contablemente, el desajuste que en principio se produce queda "internamente" regularizado mediante el mecanismo de la "compensación" del valor contable de la participación, que con la separación del Grupo de la sociedad participada se produce, como operación encajable en la mecánica "intergrupo". Desde esta perspectiva, la "dotación" realizada por la entidad es una

operación unilateral, de reajuste puramente "interna" de la sociedad participante, pero no como "operación intergrupo", al pretender paliar la repercusión en el valor de sus participaciones en la sociedad participada, como consecuencia de la separación de esta en el Grupo".

Referencia a anteriores pronunciamientos que le hace concluir a la sentencia que " Y finalmente, la propia Ley 24/2001 , que llevó a cabo lo que, con razón, se ha denominado "interpretación auténtica" , Y respecto de la aplicación al caso del Real Decreto 1815/1991, que la sentencia instancia aplica y que a criterio de la recurrente no era procedente, se dice en la meritada sentencia que " también incorporó al artículo 85 de la Ley 43/1995 el apartado 2 con la siguiente redacción: "Las eliminaciones y las incorporaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre , por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas".

**En el mismo sentido la sentencia de 29 de Noviembre de 2012, Recurso de Casación núm. 7048/2010 , FD Sexto , que cita las sentencias de 11 de Enero de 2012 , (casación 6287/07 ) , , FD Quinto y de 19 de Enero de 2012 ( casación 6121/07 ).**

**A La sentencia de 29 de Octubre de 2012, Recurso de Casación núm. 2865/10, Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1998, relativa a la procedencia de la incorporación de las eliminaciones, cuando una sociedad participada abandona el grupo consolidado, declara :**

**FD Tercero** “ Esta cuestión ha sido tratada y resuelta por esta Sala en nuestras sentencias de 22 de marzo de 2012 (casación 6366/08 , FJ 7º) 19 de enero de 2012 (casación 6121/07, FJ 10 º), y 20 de noviembre de 2007 (casación 551/06 , FJ 8º), así como en la más reciente de 15 de octubre de 2012 (casación 3461/10 , FJ 3º).

Se discutía, entonces, como ahora, si como consecuencia de la separación de una sociedad de un grupo es procedente o no incorporar a la base imponible del mismo el importe de las provisiones por depreciación de la cartera de valores dotadas por la sociedad dominante en relación con las acciones de las dominadas, en ejercicios en que estas sociedades formaban parte del grupo consolidado y que en su día fueron eliminadas para la determinación de la base imponible del grupo.

La determinación de la base imponible del grupo consolidado se conseguía, según establecía el artículo 85 de la Ley 43/1995 ( RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) , con la suma de las bases imponibles correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo, practicando determinadas correcciones como las eliminaciones y las incorporaciones. Ambas operaciones debían realizarse de acuerdo con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre ( RCL 1991, 3012 y

RCL 1992, 206) , por el que se aprobaron las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas. El mencionado Real Decreto estuvo vigente hasta el 25 de septiembre de 2010 y se dictó como exigencia de la Ley 19/1989, de 25 de julio ( RCL 1989, 1660 ) , de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades (BOE de 27 de julio), cuyo régimen jurídico es aplicable al supuesto enjuiciado.

Como hemos dicho, el régimen fiscal especial y voluntario de tributación del grupo consolidado es el resultado de sumar las bases imponibles de cada una de las eliminaciones e integraciones. Esta operación supone que las bases imponibles negativas de cualquiera de las sociedades participadas pertenecientes al grupo se compensen en la base imponible consolidada del grupo. A su vez, si la dominante hizo la oportuna dotación por la eventual depreciación de los fondos propios en la participada con pérdidas, de no practicarse la oportuna eliminación en la determinación de la base consolidada, se estarían computando por dos veces tales pérdidas: con la incorporación de la base imponible negativa de la sociedad participada y con la dotación por depreciación de los fondos de la dominante en la participada, que determina una disminución de su base imponible.

Las eliminaciones contribuyen a suministrar una imagen veraz del resultado contable del grupo, suprimiendo el resultado de (i) las operaciones internas, (ii) las correcciones valorativas por fondos propios y (iii) las operaciones recíprocas, por citar alguno de los supuestos contemplados en las subsecciones de la sección 4ª del Real Decreto 1815/1991. En estos términos se pronuncia el artículo 86 de la Ley 43/1995 cuando dice expresamente que:

«1. Para la determinación de la base imponible consolidada se practicarán la totalidad de las eliminaciones de resultados por operaciones internas efectuadas en el período impositivo.

Se entenderán por operaciones internas las realizadas entre sociedades del grupo en los períodos impositivos en que ambas formen parte del mismo y se aplique el régimen previsto en el presente capítulo.

2. Se practicarán las eliminaciones de resultados, positivas o negativas, por operaciones internas, en cuanto los mencionados resultados estuvieren comprendidos en las bases imponibles de las entidades que forman parte del grupo. [...]»

El problema que se plantea en el presente recurso consiste en desentrañar qué ocurre con las eliminaciones practicadas para la determinación de la base imponible del grupo cuando la sociedad participada lo abandona. Establecía el artículo 87 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , en su redacción vigente en el momento procesal que nos ocupa, que:

«1. Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo de sociedades cuando se realicen frente a terceros.

2. Cuando una sociedad hubiere intervenido en alguna operación interna y posteriormente dejase de formar parte del grupo de sociedades, el resultado eliminado de esa operación se incorporará a la base imponible del grupo de sociedades correspondiente al período impositivo anterior a aquel en que hubiere tenido lugar la citada separación. [...]»

El artículo 2, veintisiete, de la Ley 24/2001 introdujo un tercer apartado en el artículo 87, añadiendo que:

«3. Se practicará la incorporación de la eliminación de la corrección de valor de la participación de las sociedades del grupo fiscal cuando las mismas dejen de formar parte del grupo fiscal y asuman el derecho a la compensación de la base imponible negativa correspondiente a la pérdida que determinó la corrección de valor. No se incorporará la reversión de las correcciones de valor practicadas en períodos impositivos en los que la entidad participada no formó parte del grupo fiscal.»

La puntualización que hace la reforma evita que la incorporación de la eliminación suponga una menor tributación efectiva, al vincular la incorporación a que la sociedad que abandona el grupo asuma la compensación de la base imponible negativa que motivó la pérdida de valor. La recurrente insiste en que, en el momento en que se practicó la incorporación, no existía ninguna limitación al respecto, siendo la reforma posterior y, por lo tanto, no aplicable al supuesto enjuiciado.

Parece indiscutible que el nuevo apartado tercero del artículo 87 de la Ley de impuesto hacía imposible la incorporación de la eliminación en los términos practicados por la recurrente. Por lo tanto, el debate se centra en determinar si la incorporación de la eliminación que llevó a cabo era improcedente o si, como sostiene, precisamente la reforma ulterior evidencia que, antes de producirse, la incorporación practicada era ajustada a derecho pues no había precepto alguno que lo impidiera.

La pretensión no puede prosperar por las razones que ya han sido enunciadas por esta Sala en las sentencias a las que hemos hecho referencia y que pasamos a recordar.

En primer lugar, la reforma llevada a cabo por la Ley 24/2001 no hizo más que aclarar y puntualizar los términos en que debía ser aplicado el régimen de incorporación de las eliminaciones, como se puso de manifiesto durante el proceso de tramitación parlamentaria. El texto finalmente aprobado fue el resultado de la enmienda número 206 a la redacción del texto aprobado por el Congreso para este precepto, presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Senado, que se justificaba en los siguientes términos: "Mejora técnica para clarificar cómo debe producirse la incorporación de la eliminación relativa a la corrección de valor correspondiente a las participaciones de las

sociedades que forman parte del grupo fiscal". Ese era el sentido que el legislador quiso dar a la introducción del apartado 3 del artículo 87, circunstancia que orienta sobre el alcance y la interpretación que había de otorgarse a la norma antes de la reforma.

En segundo término, la función aclaratoria de la Ley tenía todo el sentido a la vista del complemento reglamentario aplicable al régimen de consolidación fiscal. La propia literalidad del artículo 87 de la Ley 43/1995 sólo hablaba de incorporación de eliminaciones de "alguna operación interna", no de eliminaciones provocadas por dotaciones por variaciones de valores de participación de fondos propios, que es la examinada en el presente recurso. A las diferentes clases de eliminaciones se refería la sección 4ª del Real Decreto 1815/1991, aplicable al caso de autos, distinguiendo entre uno y otro supuesto. En consecuencia, la propia literalidad del precepto legal, en atención a los diferentes supuestos de eliminación contemplados en el Reglamento, nos lleva a descartar la incorporación de la eliminación practicada por «Cajamadrid». No se trataba de una operación interna, sino de una dotación por depreciación de valores de la sociedad participada.

Finalmente, desde el punto de vista contable y en relación con la determinación de la base imponible del impuesto en los términos del artículo 10.3 de la Ley, tiene todo el sentido la solución que adoptamos. De admitirse la incorporación de la eliminación como pretende la entidad financiera, se estaría alterando la base imponible del impuesto y con ello la tributación efectiva. De hecho, se computaría en el ejercicio en que la sociedad participada abandona el grupo, mediante la incorporación de la eliminación, las bases impositivas negativas ya tenidas en cuenta para configurar la del grupo consolidado en ejercicios anteriores, a través de la dotación por depreciación, en su día, practicada por la dominante.” **En igual sentido, la Sentencia de 12 de Noviembre de 2012, Recurso de Casación núm. 1934/2011 , FD Primero.**

## **5.2 Determinación de la base imponible del grupo fiscal.**

**Sentencia de 14 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm .3195/2007. Impuesto sobre Sociedades ejercicio de 1 de septiembre de 1995 a 31 de agosto de 1996.No cabe admitir la aplicación de una norma foral para determinar la base imponible de un Grupo Consolidado cuyo régimen de tributación consolidada corresponde a la Administración del Estado.**

**FD Cuarto** “(...) En el caso que nos ocupa el sujeto pasivo pretende practicarse una deducción por amortizaciones correspondientes a una de las sociedades dominadas B. D. S.A., sin que exista disposición legal o reglamentaria aplicable que ampare la cuantía de las mismas. El argumento que utiliza la entidad se basa en la aplicación de una Norma Foral, concretamente la 11/90, de 21 de diciembre, que autorizó la actualización

de los elementos del inmovilizado material, siendo el importe deducido el resultado de aplicar los coeficientes de amortización al valor de los elementos actualizados. Sin embargo, como hemos indicado anteriormente, el sujeto pasivo es el Grupo Consolidado y la normativa aplicable es la prevista en el territorio común, sin que la modificación que introduce la Ley 27/90 , conlleve atribuir competencias normativas al territorio foral en relación con los grupos de sociedades en régimen de declaración consolidada sujetos a tributación en el ámbito de la Administración del Estado, y, en este sentido, se ha pronunciado este Tribunal Supremo en diferentes sentencias, (SS. 7 de diciembre de 1999 , 29 de diciembre de 2001 ) afirmando que tras la reforma operada por la Ley 27/90 respecto de los grupos de sociedades de los cuales formen parte entidades sujetas a tributación en territorio común y vasco, la regulación sustantiva de su régimen tributario constituye una competencia estatal.

La posterior modificación del artículo 25 del Concierto Económico, mediante Ley 38/97 , continúa utilizando la expresión -- régimen de tributación-- para indicar la sujeción de los grupos de sociedades, que es el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades- Régimen de Declaración Consolidada, a la normativa foral o a la normativa común, pero exclusivamente a una de ellas, en ningún caso existe una dualidad normativa aplicable, por un lado, a las entidades dependientes y, por otro, al Grupo. En definitiva, no cabe admitir la aplicación de una norma foral para determinar la base imponible de un Grupo Consolidado cuyo régimen de tributación consolidada corresponde a la Administración del Estado”

### **5.3 Prescripción**

**Sentencia de 15 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 3784/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Interrupción de la prescripción por actividad inspectora en el caso de Grupo de sociedades sometido al régimen de declaración consolidada. Necesidad de notificación de los actos de inspección a la sociedad dominante.**

**En el caso de los Grupos de sociedades en régimen de declaración consolidada, por cuanto es sujeto pasivo únicamente la sociedad dominante, sólo interrumpen la prescripción las actuaciones de inspección realizadas con el conocimiento formal de la sociedad dominante. De tal modo que la falta de notificación a la sociedad dominante, como es el caso, del requerimiento de documentación realizado a una de las sociedades del grupo que no es la dominante, no produce efecto interruptivo, puesto que no cabe considerarlas como actuaciones administrativas de las que habla el artº 66.1.a) de la LGT. El problema ha sido abordado y resuelto en varias ocasiones por este Tribunal, valga por todas la sentencia de 17 de Julio de 2009. FD Segundo. En el mismo sentido, Sentencia de 9 de Febrero de 2012, Recurso de Casación num 5942/2009, FD Segundo .**

**Sentencia de 22 de Octubre de 2012, Recurso de Casación núm. 4950/2009. Impuesto sobre Sociedades, en régimen de Tributación Consolidada , ejercicio**

**1997. Iniciación del procedimiento inspector en relación con el grupo . Actuaciones inspectoras anteriores al momento en el que dio comienzo formalmente el expediente inspector relativo a la sociedad dominante .**

**FD Primero** “ (...)Lleva razón C. cuando, al oponerse al recurso, arguye que el planteamiento de la Administración recurrente nada, o poco, tiene que ver con la ratio decidendi de la sentencia que combate. En efecto, la Audiencia Nacional no ha declarado prescrita aquella potestad porque la puesta en marcha de la inspección a V. no interrumpiera el plazo de prescripción en relación con el grupo consolidado. Así lo deja expresado con meridiana claridad en el primer párrafo del sexto fundamento de la sentencia, cuando subraya que «lo que aquí se discute no es si el inicio de dicho procedimiento interrumpió o no la prescripción, que era un efecto favorable a la Administración , sino algo distinto y que no puede ser confundido con tal consecuencia jurídica». Ese "algo distinto" se expresa en el segundo párrafo del fundamento tercero, donde se lee que lo decisivo es «determinar si el procedimiento inspector cabe considerarlo iniciado, no en la fecha que sostiene la Administración, el 10 de abril de 2001, día en el que dio comienzo formalmente el expediente inspector relativo a K., en su calidad de dominante del grupo consolidado 19/81, sino el 1 de febrero anterior, en que [...] se habrían llevado a cabo actuaciones inspectoras respecto de la entidad dominada V., las cuales deben considerarse integradas dentro del procedimiento inspector, de conformidad con lo establecido en el artículo 79.4 de la Ley de impuesto sobre sociedades».

La Audiencia Nacional despeja la incógnita precisando que esa segunda fecha es aquella en la que ha de considerarse iniciado el procedimiento inspector en relación con el grupo y, por consiguiente, a la que ha de atenderse para calcular la duración de aquél y acordar su eventual ampliación. Siendo así, el acuerdo de ampliación de 4 de abril de 2002 resultó inoperante, al ser adoptado fuera ya del plazo máximo de duración previsto en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 , produciéndose los efectos previstos en el apartado 3 de dicho precepto, favorables al obligado tributario.

Como se ve, el planteamiento del recurso de casación no discute la razón de decidir de la sentencia que es su objeto, por lo que, en tal tesitura, el recurso debe ser desestimado sin necesidad de mayores argumentos”

#### **5.4 Perdida del régimen**

**Sentencia de 20 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm 4323/2007.Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1993 .Perdida : incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 18 del Real Decreto 1414/1977.**

**FD Tercero**” Por lo que se refiere a la presunta infracción del artículo 18.2 y 31 del Real Decreto 1414/1977 esta Sala en su sentencia de 5 de diciembre de 2008 declaró: "1. El art. 18.2 del Real Decreto 1414/1977 ha establecido unos requisitos para la determinación de la base imponible en el régimen consolidado, requisitos que según la denominación utilizada por el propio Real Decreto tienen la condición de indispensables

y por tanto serán de obligado cumplimiento por parte de los grupos de sociedades que pretendan acogerse a este régimen fiscal. Dice el art. 18.2 del citado Real Decreto que:

<<Es condición indispensable en el régimen de declaración consolidada que las sociedades del grupo cumplan con los siguientes requisitos:

a) Que lleven su contabilidad en debida forma con arreglo a lo exigido por las disposiciones vigentes, adaptada a los principios y denominaciones de cuentas del Plan General de Contabilidad.

b) Que presten la colaboración necesaria a los requerimientos legítimos de la Administración, facilitando sin excusa, resistencia o negativa, los datos, informes, antecedentes y justificantes necesarios para la comprobación e inspección de dicha declaración.>>.

Junto con los requisitos indispensables, el Real Decreto 1414/1977 también desarrolla en el art. 31 las consecuencias del incumplimiento de los referidos requisitos, al regular la pérdida del régimen de declaración consolidada, cuando dispone:

<<El incumplimiento por cualesquiera de las sociedades del grupo, de algunos de los requisitos establecidos en el art. 18 , así como de la obligación de presentar los estados contables consolidados a que se refiere el art. 28 , podrá comportar la pérdida del régimen de declaración consolidada para el ejercicio en que, a juicio del Ministerio de Hacienda se incumplieran tales requisitos, pasando a tributar las sociedades del grupo mediante declaración independiente en ese ejercicio y en los siguientes.>>.

2. A la luz de los requisitos que se establecían en el art. 18 del Real Decreto 1414/1977 , la sentencia recurrida se plantea, como cuestión nuclear de la litis, el determinar si la contabilidad de la entidad recurrente se adapta a los requisitos de la legislación mercantil y fiscal española para poder acogerse a los beneficios del régimen de declaración consolidada.

En el informe emitido por la mercantil P. W. se dice expresamente que no se han verificado los importes concretos correspondientes al negocio de la sociedad, toda vez que no se ha efectuado una auditoría completa de cuentas anuales.

Consecuentemente, la Sala de instancia confirma en este punto la conclusión alcanzada por la Inspección y ratificada por el TEAC por cuanto la recurrente no ha adaptado su contabilidad a lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad toda vez que necesita apoyarse en la contabilidad auxiliar a fin de descifrar los diversos asientos efectuados día a día, no reflejándose en esta contabilidad interna los estados consolidados.

Por otra parte, resulta plenamente acreditado el incumplimiento de lo dispuesto en los arts. 27.1 y 28.2, 29, 30 del Código de Comercio atinentes a los Libros de los empresarios, el incumplimiento de la legalización de los Libros con anterioridad a las

anotaciones y del art. 34.2 del Código de Comercio , relativo a las cuentas anuales, así como de los arts. 172 y 218 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas atinentes a los depósitos de las cuentas. En efecto, en relación con los requisitos que sobre la legalización de los libros oficiales de contabilidad se establecen en las normas de referencia, exigiendo, concretamente, el art. 27.1 del Código de Comercio para los no mecanizados que la referida legalización se efectúe con anterioridad a cualquier anotación en ellos, y respecto a los mecanizados, fija el apartado 2º del referido precepto un plazo para su legalización de cuatro meses a partir de la fecha de cierre del ejercicio, la conclusión que se alcanza no es otra que la del incumplimiento de las referidas normas toda vez que el registro de las operaciones relativas a 1991, 1992, 1993 y 1994 en libros registros no mecanizados se llevó a efecto su legalización en 1996, en concreto el 27 de marzo de 1996, y las operaciones del ejercicio 1995, presentadas en libros mecanizados, en el mes de agosto de 1996, el 12 de agosto de dicho año. Consecuentemente, se ha producido un incumplimiento de la normativa del Impuesto de Sociedades recogida en el art. 283 del RIS .

La sentencia de instancia empieza por hacer referencia a las valoraciones que al respecto hicieron los Actuarios:

En el Informe ampliatorio que acompaña el acta de disconformidad se hace constar, en relación con el ejercicio regularizado, que la entidad no lleva su contabilidad de acuerdo con los principios y normas del Código de Comercio, existiendo una contabilidad interna con soporte documental de los hechos económicos y financieros registrados y una contabilidad oficial obtenida a partir de aquella y mediante determinadas conciliaciones extracontables.

En efecto, los Libros registros convencionales de la contabilidad oficial por el período 1991 a 1994 fueron legalizados el 27 de marzo de 1996 y en relación al ejercicio 1995 su legalización tuvo lugar el 12 de agosto de 1996. Por todo ello y en relación a los Libros Diarios se concluye en el citado Informe que la sociedad infringía los arts. 25.1 y 28.2 del Código de Comercio , apreciándose igualmente infracción de la normativa fiscal, art. 283 numero 1 letra e) del RIS con la calificación de contabilidad incorrecta de acuerdo con el art. 284 letra b) del mismo cuerpo legal.

Respecto del Libro de Inventarios y balances, se presentan dos tipos de libros, uno manual legalizado el 27 de marzo de 1996 que incluye los balances de sumas y saldos trimestrales entre el 31 de marzo de 1991 hasta el 31 de diciembre de 1994 al que no se incorpora inventario y otro mecanizado respecto del ejercicio 1995. Los libros no mecanizados se presentan a legalización con anterioridad a transcripción de anotación alguna, lo que vulnera los arts. 25.1 y 28 del Código de Comercio así como el art. 283 nº1 letra e del RIS.

Asimismo advierten los actuarios que siendo las acciones nominativas tampoco existe el Libro Registro de acciones que establece el art. 55.1 del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas , aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 27 de diciembre .

También se hace constar en el referido informe que de los datos reflejados en la contabilidad interna se desprende que la entidad se halla incurso en la situación de desequilibrio patrimonial a que alude el art. 260 de la Ley de Sociedades Anónimas , destacando, asimismo, la existencias de anomalías contables consistentes en que con carácter general el Libro Diario presenta asientos mensuales de carácter global lo que vulnera el art. 28.2 del Código de Comercio y que también constituye anomalía substancial grave la ocultación mediante manipulación contable de la verdadera situación del patrimonio social.

Por su parte, la sentencia recurrida hace su propia valoración probatoria respecto de si la contabilidad de la entidad recurrente se adaptaba o no a los requisitos exigidos: de los datos obrantes en el expediente remitido a la Sala, que no han sido desvirtuados adecuadamente por la entidad recurrente, se desprende que ésta no ha ajustado su contabilidad oficial a las exigencias del Plan General de Contabilidad, dado que la información contable aportada por la "contabilidad oficial" de la actora queda supeditada al concurso imprescindible y no meramente auxiliar de la contabilidad interna, la cual es trasladada a los Libros oficiales sin reflejo de los correspondientes asientos representativos de las distintas conciliaciones que conducen a las cuentas anuales.

3. En los términos planteados el quinto motivo somete a la reconsideración de esta Sala la valoración probatoria realizada en la instancia. La realidad que se recoge en las consideraciones de la sentencia al referirse a hechos, hace que éstos no sean revisables en casación salvo que la apreciación de la Sala de instancia conduzca a soluciones arbitrarias injustas o inicuas, que no es el caso.

Lo que realiza la parte recurrente en este caso es, en realidad, oponerse a la valoración de la prueba efectuada por la sentencia de instancia que ha apreciado todo el material probatorio y ha sentado las conclusiones fácticas que resultan del mismo, olvidando que el recurso de casación es un recurso extraordinario que impide a este Tribunal Supremo alterar la valoración probatoria de que haya partido la Sala de instancia en la sentencia recurrida, salvo que al hacerlo haya violado los escasos preceptos que regulan el valor de la prueba tasada, circunstancia que aquí no concurre."

**FD Cuarto**”Razonado lo precedente es evidente que la exclusión del régimen consolidado se impone conforme se infiere de los preceptos invocados en el último submotivo y muy específicamente del artículo 31 del Real Decreto 1414/1977 que de modo expreso preve la exclusión del régimen consolidado cuando se incumplen los

requisitos establecidos en el artículo 18 , que es, justamente, el caso. Es, por tanto, evidente que no concurre la infracción denunciada en este submotivo. Contrariamente, la resolución impugnada supone el estricto cumplimiento de los textos legales invocados”

## **6. Régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio fiscal de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la UE**

### **6.1.Fundamento y normativa aplicable**

**Sentencia de 10 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 6131/2006. Impuesto sobre Sociedades , ejercicios 1993 y 1994. Aportaciones no dinerarias de rama de actividad. Aportación de inmuebles no constitutiva de rama de actividad. La Sentencia se centra en determinar la procedencia o no de la aplicación del régimen fiscal de la Ley 29/1991, sobre fusiones y escisiones, a la aportación de inmuebles efectuada por la entidad recurrente a otra entidad, operación que fue admitida respecto de determinados inmuebles comprendidos en los grupos I y II del informe ampliatorio emitido, y que no fue admitida por la Inspección respecto de los inmuebles recogidos en los grupos III y IV. La Sala considera que la aportación de los inmuebles controvertidos no constituye "rama de actividad" y, por tanto, operación de escisión acogible a dicha Ley. Se analiza, en base a la Directiva 90/434/CEE, el concepto de rama de actividad que requiere la existencia de un explotación económica, esto es, un conjunto de medios personales y materiales afectos a dicha explotación que por sí mismos constituyen una organización empresarial necesaria para el desarrollo de la actividad que se aporta y que permite continuar ésta en sede de la entidad adquirente. En la Directiva la noción esencial es que esta unidad debe constituir una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, lo que permite diferenciar estas operaciones de las meras aportaciones de bienes sometidas a las reglas generales del Impuesto sobre Sociedades. En el caso analizado, los bienes aportados se encuentran afectos a la actividad principal del sujeto pasivo, y no se integran en la rama de actividad aportada. Innecesariedad de que se pruebe por la Administración Tributaria que las operaciones se hicieron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal .FDS Tercero y Cuarto.**

**Sentencia de 5 de Abril de 2011, Recurso de Casación núm. 3255/2006. Impuesto sobre Sociedades, periodo 1/7/92 al 30/6/93. Ampliación de capital mediante la aportación de rama de actividad. Concepto de rama de actividad; se parte de la jurisprudencia comunitaria y se reitera la del Tribunal Supremo. Requisitos: (a)**

un conjunto de bienes y, en ocasiones, también de personas, (b) propios de la sociedad aportante, que, (c) tratándose de los elementos patrimoniales, pertenezcan tanto al activo como al pasivo; (d) formando el conjunto una unidad económica coherente, autónoma e independiente de otras, (e) capaz de funcionar por sus propios medios (f). La rama de actividad debe existir al tiempo de realizarse la aportación, sin que sea suficiente una suma de elementos patrimoniales con potencialidad para constituir en el futuro una unidad económica autónoma. Finalmente, (g) la sociedad destinataria debe desarrollar una actividad empresarial en la explotación de los elementos recibidos en la aportación. Para la subrogación de derechos y obligaciones de la entidad transmitente no puede aplicarse por analogía el artículo 72 de la antigua LGT. FDS Cuarto a Séptimo. En el mismo sentido , la Sentencia de 10 de octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 899/2007, FDS Tercero y Cuarto.

Sentencia de 7 de Abril de 2011, Recurso de Casación núm. 5999/2008 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997. Alcance del concepto de fraude o evasión fiscal del art. 110.2 IS: reforma operada antes de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre. No existen argumentos definitivos que permitan concluir que el art. 110.2 de la LIS , en la redacción vigente en el año 1997, cuando señala que la operación se hubiese realizado «principalmente con fines de fraude o evasión fiscal» debía entenderse como una remisión a la figura del fraude de ley contenida en el art. 24 de la LGT : motivos económicos válidos , aplicación de la norma comunitaria a operaciones interiores, su concurrencia es competencia de la Sala de instancia, salvo que se denuncie la posible infracción de los preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o que la apreciación de las practicadas resultó contraria a la razón e ilógica, conduciendo a resultados inverosímiles y evidenciando un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional. La operación sólo tenía como finalidad la compensación de bases imponibles negativas.

**FD Cuarto**”Entrando a resolver el segundo motivo de casación, debemos comenzar poniendo de relieve que la parte recurrente formula en realidad una doble pretensión. Por un lado, se refiere a la interpretación que debe darse al concepto de "fraude o evasión fiscal" contenido en el art. 110.2 de la LIS , y, por otro, centra su esfuerzo argumental en negar que en el caso concreto la operación de fusión se realizara sin motivos económicos válidos y con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Con relación a la interpretación del art. 110.2 de la LIS , en su redacción vigente en el año 1997, la discusión se centra fundamentalmente en determinar si, como defiende la parte recurrente, la expresión "principalmente con fines de fraude o evasión fiscal" debe entenderse como una remisión a la figura del fraude de ley contenida en el art. 24 de la LGT del año 1963, o, como mantiene la Administración y reitera la Sala de instancia,

dichos fines se pueden producir cuando la operación se realiza sin un motivo económico válido.

Pues bien, el art. 110.2 de la LIS establecía, en la redacción vigente en el año 1997 lo siguiente:

«Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 97 de esta Ley , se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen establecido en el presente capítulo y se procederá por la Administración Tributaria a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos».

Acudiendo, en primer lugar, a una interpretación gramatical del mencionado precepto, puede constatarse que efectivamente ninguna mención expresa existía a la existencia de motivos económicos válidos; pero, de igual forma, tampoco puede concluirse que la referencia al fraude o evasión fiscal debe considerarse como una remisión al art. 24 de la LGT .

En segundo lugar, la mención a la existencia de motivos económicos válidos no es extraña al régimen fiscal especial previsto con anterioridad a la reforma operada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre , pues la misma sí se contenía en la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones. En efecto, el art. 11.1 .a) preveía que: «1. Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los Títulos II, III y IV o retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones: a) Tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 .º no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal».

Así lo ha puesto de manifiesto también el Tribunal de Justicia de Unión Europea, interpretando el art. 11.1.a) de la Directiva , al señalar en diversas ocasiones que « con arreglo al artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros pueden negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de esta Directiva o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de canje de acciones tenga, en particular, como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. Esta misma disposición precisa, entre otras cosas, que el hecho de que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene tal objetivo

» ( STJUE de 17 de julio de 1997 , Leur-Bloem, C-28/95 , apartados 38 y 39; STJUE de 5 de julio de 2007 , Kofoed, C-325/05 , apartado 37, y STJUE de 20 de mayo de 2010 , C- 352/08 , apartado 43).

Y, en este sentido, no podemos desconocer que la Ley 29/1991, de 16 de diciembre , de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, que introdujo en nuestro ordenamiento el régimen especial para las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, posteriormente trasladado a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , señalaba expresamente en su Preámbulo que la norma tenía como finalidad la incorporación al ámbito interno de la normativa comunitaria y que, aun tratándose de ámbitos diferentes, nacionales en un caso y transnacionales en el otro, los principios que inspiran el régimen comunitario resultan igualmente aplicables a las operaciones internas.

En efecto, el Preámbulo de la mencionada norma dice expresamente lo siguiente:

« El Título Primero tiene como finalidad primordial incorporar a nuestro ordenamiento jurídico las normas contenidas en la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990 , relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones. A través de estos negocios jurídicos se realizan habitualmente importantes operaciones económicas de concentración y reestructuración de empresas; de ahí su relevancia fiscal. Si bien la norma comunitaria únicamente versa sobre aquellas operaciones que se realicen entre entidades residentes en diferentes Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, los principios tributarios sobre los que está construida son igualmente válidos para regular las operaciones realizadas entre entidades residentes en territorio español. Por este motivo, se establece un régimen tributario único para unas y otra s».

En consecuencia, encontrándose en la norma comunitaria la referencia de que la inexistencia de motivos económicos válidos puede constituir una presunción de que la operación ha tenido como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, y reconocido por el propio legislador que los mismos principios que inspiran la Directiva deben aplicarse a las situaciones internas, puede concluirse que dicha previsión se encontraba, con independencia de que, en principio, no resulte de aplicación la norma comunitaria a las situaciones puramente internas, en el espíritu de la Ley 29/1991 y, posteriormente, en el art. 110.2 de la LIS .

Por lo tanto, frente a lo manifestado por la parte recurrente en el escrito de interposición (pág. 13), no existe contradicción alguna entre el Fundamento de Derecho Cuarto, párrafos penúltimo y último de la Sentencia de instancia, en el que se afirma que la cuestión planteada radica en determinar si se puede o no concluir, a la vista de lo obrante en el expediente, que está acreditada la existencia de esa finalidad de fraude o

evasión fiscal, y el fundamento de derecho Quinto, párrafo primero, de la misma, en la que se excluye la aplicación del régimen fiscal especial en función de que la operación de fusión realizada tuviera o no motivos económicos válidos.

Esta interpretación amplia del concepto de «fraude o evasión fiscal» se desprende también de nuestra doctrina. Así, en la Sentencia de 5 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 373/2007 ), esta Sala, tras recordar (a) que la finalidad que persigue el art. 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990 , relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros es « el establecimiento en todos los Estados miembros de un régimen fiscal común para las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, que sea neutro y que no penalice tales operaciones cuando tienen lugar entre sociedades de distintos países de la Comunidad (considerandos primero y segundo de la Directiva)» , y que, (b) sin embargo, «el artículo 11.1 .a) de esta norma comunitaria permite aparcar ese empeño armonizador cuando las operaciones societarias persigan, como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal, a cuyo efecto el hecho de que se realicen sin «motivos económicos válidos» puede constituir una presunción» , añadimos (c) que «[e]n realidad, estas normas específicas no son más que una emanación del artículo 7.2 del Título Preliminar del Código Civil , que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial » (FD Cuarto) [En igual sentido, Sentencia de 16 de noviembre de 2009 ( RJ 2009, 8011) (rec. cas. núm. 2800/2003 ), FD Segundo].

De igual forma, en la Sentencia de 13 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 1451/2006 ), y con relación a una operación de canje de valores que originó una liquidación por el IS de los ejercicios 1994 y 1995, hemos acudido al criterio de inexistencia de motivos económicos válidos para denegar el acceso al régimen previsto en la Ley 29/1991 , es decir, a una norma anterior a la reforma introducida por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre. Así , concluimos en aquel supuesto lo siguiente: « Pero es que en el caso que nos ocupa un examen global de la operación permite concluir que la misma no se efectuó por motivos económicos válidos al no tener por finalidad la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participaron en la operación sino que únicamente perseguía la transmisión de las acciones de AGUAS DE MONDARIZ FUENTE DEL VAL S.A. desde los socios anteriores -FUENTES DE MONDARIZ S.A.- al Grupo de empresas VICHY CATALÁN. Al existir la vehemente presunción de que el conjunto de operaciones llevadas a cabo tiene como objetivo principal la elusión fiscal y no el intento de mejorar la estructura productiva u organizativa de la empresa en beneficio de la economía nacional, pierde el derecho al régimen tributario contenido en la Ley 29/1991 , debiendo procederse, como así se hizo, a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo, dadas las circunstancias que rodearon a la operación controvertida » (FD Cuarto).

Finalmente, es evidente que entender lo contrario, es decir, considerar que la norma interna exigía que la Administración probase la existencia de fraude de ley en la operación de fusión realizada en el ámbito interno, podría conllevar la vulneración del principio comunitario de libre competencia en el mercado, pues situaría a las empresas españolas en situaciones inferiores de competitividad con relación a otras empresas de ámbito transnacional.

Las razones expuestas nos llevan a concluir que no existen argumentos definitivos que permitan concluir que el art. 110.2 de la LIS , en la redacción vigente en el año 1997, cuando señala que la operación se hubiese realizado «principalmente con fines de fraude o evasión fiscal» debía entenderse como una remisión a la figura del fraude de ley contenida en el art. 24 de la LGT . Y, en consecuencia, el motivo no puede ser acogido.

**FD Quinto** “Con relación a la segunda cuestión, es decir, a la existencia o no de motivos económicos válidos en la operación de fusión llevada a cabo entre M. Inmobiliaria y B. M., lleva razón el Abogado del Estado cuando considera que estamos ante una cuestión cuyo conocimiento corresponde al Tribunal de instancia y que, en consecuencia, está vedado a la vía casacional, salvo que la parte hubiese denunciado, cosa que no ha sucedido, la existencia de una valoración de la prueba irracional, arbitraria o ilógica o cualquier otra de las vías extraordinarias que permitiese a esta Sala entrar a conocer sobre la existencia o no de una finalidad de fraude o evasión en la operación realizada.(...)

De los términos en los que se expresa la Sala de instancia en el Fundamento jurídico parcialmente transcrito se deduce de forma clara que la Sentencia impugnada ratifica la conclusión de la Administración no solo porque la parte no ha ofrecido prueba en contra que permita desmontar los argumentos dados por la Inspección, sino también en atención a alguna otra consideración que le lleva a entender que no existe un auténtico interés económico en la operación de fusión realizada y, en consecuencia, a denegar la aplicación del régimen especial del art. 110.2 de la LIS .

Por su parte, la entidad recurrente en el escrito de interposición o bien vuelve a reiterar los hechos que justifican, en su opinión, la existencia de motivos económicos válidos en la celebración de la fusión (pertenencia al mismo grupo de sociedades, actividad homogénea, cambio en el régimen jurídico de la actividad desarrollada por M. Inmobiliario), o bien se limita a mostrar su disconformidad con la conclusión alcanzada por la Sentencia impugnada (en la pág. 18 señala, en sentido contrario a lo dicho por el Tribunal de instancia, que la situación de liquidación de Menhir Inmobiliario estaba, en el momento de la fusión, «lejos de concluir»; en la pág. 19 pone una vez más de relieve que «no era, pues, una sociedad prácticamente liquidada»; añade en la pág. 20 que «no acaba[n] de comprender» el razonamiento de la Sala sobre la modificación normativa operada por la Ley 66/1997 porque «no ve[n] que hay de censurable en realizar la fusión antes de que se modifique la norma»; o, en fin, también en la pág. 20 considera

que «existe cierta prevención contra el ejercicio» de su «derecho a acoger[se] a las ventajas fiscales»), o, finalmente, remarca que las consideraciones de la Sala de instancia son tomadas de lo señalado por la Oficina Nacional de Inspección (así, en la pág. 18 dice «la Sala sentenciadora transcribiendo prácticamente en este párrafo de la Sentencia el informe ampliatorio al acta emitido por el actuario»; y, de igual forma en la pág. 20 señala «[s]e trata de una consideración que la Sala toma de la resolución dictada por la Oficina Nacional de Inspección»).

Por lo tanto, tal y como ha sido articulado el recurso de casación, lo que realmente pretende la representación procesal de B. M., S.A. es revisar la apreciación de las pruebas llevada a cabo por el Tribunal a quo , no concurriendo ninguna de las circunstancias que habilitan a esta Sala para hacerlo en este caso. Por consiguiente, el motivo debe ser desestimado”.

**En idéntico sentido, Sentencia de 7 de Abril de 2011, Recurso de Casación núm. 4939/2007. Sobre la innecesariedad de acudir al procedimiento especial para apreciar el fraude en este tipo de operaciones, Sentencia de 7 de Junio de 2012, Recurso de Casación núm. 2660/2009, FD Cuarto, que cita la Sentencia de 22 de diciembre de 2011 ,Recurso de Casación núm. 1723/2007, FD Quinto.**

**Sentencia de 12 de Mayo de 2011, Recurso de Casación núm.2040/2009.Impuesto sobre Sociedades en Régimen de Consolidación Fiscal, ejercicio 1999. Aportaciones no dinerarias especiales. Artículos 108, y concordantes de la Ley 43/95, de 27 de diciembre . FD Cuarto “ (...)Ahora bien, la peculiaridad e la Ley 43/1995, es que durante el debate parlamentario de la misma se insertó dentro del Capítulo VIII el artículo 108 , que, como vamos a ver, permite la aplicación del Régimen de diferimiento a operaciones no suponen aportación de una rama una rama de actividad, lo que obviamente supuso una flexibilización del régimen que venía de la Ley 29/1991 .**

En efecto, el artículo 108 de la Ley 43/1995, bajo el título de "Aportaciones no dinerarias especiales" establece, en lo que interesa, lo siguiente:

1.- El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del sujeto pasivo, a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los siguientes requisitos:

a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en el mismo por medio de un establecimiento permanente al que se afectan los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación, la entidad aportante participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5%".

Por tanto, este régimen especial de diferimiento se aplica, siempre a opción el sujeto pasivo, a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los siguientes requisitos: a) que la entidad receptora de la aportación sea residente en territorio español o cuente con establecimiento permanente en España, al que afecten los elementos adquiridos; b) que

la entidad transmitente adquiriera una participación en los fondos propios de la entidad adquirente en, al menos, el 5%, si bien en este punto debe señalarse que dentro del Capítulo XIV de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades (artículo 129 a 132 , ambos inclusive) se regula el régimen especial en tenencia valores extranjeros (SETV), finalizando con el apartado 3 del artículo 132 de la Ley , que trata de favorecer la existencia de SETV mediante la concesión del régimen de diferimiento del artículo 108 , sin necesidad de cumplir el requisito establecido en este último precepto de que la participación supere el porcentaje del 5%. A tal efecto, el precepto indicado establece que "Las aportaciones no dinerarias de los valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español disfrutarán del régimen previsto en el artículo 108 de la Ley , cualquiera que sea el porcentaje de participación que dichas aportaciones confieran".

En cualquier caso, la controversia que hemos de resolver no se establece directamente sobre el cumplimiento o no de los requisitos del artículo 108 , sino sobre si a la vista de lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada , procede o no la concesión del beneficio fiscal establecido en aquél precepto.

El artículo 20.1 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada , establece respecto de las aportaciones no dinerarias lo siguiente: " En la escritura de constitución o aumento de capital social deberán describirse las aportaciones no dinerarias, con sus datos registrales si existieran, la valoración en pesetas que se les atribuya, así como la numeración de las participaciones asignadas en pago".

Pues bien, es cierto que en el certificado de la Junta General de la Corporació, de 13 de diciembre de 1999 se hizo constar a los efectos del artículo 20 antes transcrito que la aportación no dineraria quedaría distribuida proporcionalmente entre todas las nuevas participaciones sociales, pero no lo es menos, que esta circunstancia no impide la aplicación el régimen especial, por las razones que se exponen a continuación.

Ante todo, la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada lo que trata es de preservar la integridad del capital social y, por ello, exige la identificación, mediante numeración, de las participaciones recibidas en pago de la aportación no dineraria. Pero como sostiene la sentencia, no exige que las participaciones recibidas hayan de ser enteras. Por ello, nada impide las "aportaciones híbridas".

Es verdad que en el artículo 97 de la Ley , en el que se contienen las definiciones de fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de valores, se establece la posibilidad de compensaciones en metálico que no excedan del 10% del valor nominal de los valores representativos del capital de la sociedad adquirente atribuidos a aquellos, facilitando con ello la ecuación de canje y que en el presente caso, tal como señala la resolución del TEAC, no puede considerarse como "compensación" para producir el efecto indicado, " al ascender el desembolso en metálico al 52% de la ampliación de capital (la totalidad del nominal y parte de la emisión)". Pero también lo es que, como acabamos de indicar, el artículo 108, bajo el título de "Aplicaciones no dinerarias especiales", se incorporó a la Ley 43/1995 como novedad respecto de la Ley 29/1991 , en el que se exigía que la aportación fuera de rama de actividad y se sujeta tan solo a los requisitos del artículo 108 que antes han sido indicados. Y en todo caso, el supuesto del artículo 108 , nada tiene que ver con el de canje de valores previsto en el

artículo 97 , en que una sociedad logra la mayoría de los derechos de voto en otra y además, los socios de la dominada pasan a serlo de la dominante.

Por otra parte, no existe inconveniente tampoco en que la plusvalía fiscal latente permanezca distribuida entre todas las participaciones sociales recibidas.

Finalmente, debe rechazarse la alegación de fraude que la Administración expone, ciertamente que de modo hipotético, como lo hace el Abogado del Estado, al poner el ejemplo límite de aplicación del régimen especial a una aportación en que el 99% se hiciera en metálico y el 1% en bienes.

En efecto, no cabe duda que el Régimen especial al que nos venimos refiriendo puede dar origen a situaciones de fraude. Pero ello fue previsto por el legislador, ya que el artículo 110.2 de la Ley 43/1995 establece: " Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 97 de esta Ley , se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen establecido en el presente capítulo y se procederá por la Administración tributaria a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos."

Si en el presente caso, la Inspección no detectó fraude, no es aceptable que se alegue la posibilidad del mismo como mera hipótesis.

Por lo expuesto, el motivo no prospera.”

**Sentencia de 29 de Septiembre de 2011, Recurso de Casación núm. 234672007. Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1994, 1995, 1996 y 1997 . El Ente Público Retevisión sigue ostentando personalidad jurídica pues no queda extinguido con la creación de Retevisión S.A. El problema es determinar qué bienes y derechos son objeto de aportación a la nueva sociedad anónima. Se subroga por ministerio de la ley en todos los bienes, derechos y obligaciones del Ente público Retevisión, entre ellas las obligaciones tributarias que Retevisión S.A. había asumido por la actividad de prestación de los servicios de telecomunicaciones. No hubo subrogación, en cambio, respecto a aquellas actividades distintas de la prestación de servicios de telecomunicaciones pues estas son actividades que continúa desarrollando el Ente Público RED.ES. En caso enjuiciado, se trata de una aportación no dineraria de rama de actividad, no se produce una sucesión a título universal, sino la transmisión de una serie de bienes y derechos, lo que desde el punto de vista de la responsabilidad tributaria sólo determina que la sociedad beneficiaria de la aportación adquiera las responsabilidades atinentes a los bienes y derechos que se transmiten. .FD Séptimo**

**Sentencia de 22 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 6688/2009 Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995/96. Fusión por absorción .Ausencia de**

**causa. Se ha pretendido una evasión fiscal acreditando bases imponibles negativas improcedentes.**

**FD Sexto** “ (...) El problema esencial plantea la regularización controvertida es el de la validez de la fusión celebrada.

Es verdad que la doctrina de esta Sala ha declarado que la concurrencia de "motivos económicos" en los negocios a que se refiere el Título VIII de la Ley 43/95 , por ser un concepto incluido en la Directiva 434/90 puede aplicarse con anterioridad a la Ley 43/95 - .

Con independencia de ello, entendemos que el concepto de "motivos económicos válidos", incorporado a la Directiva 434/90 no es sino la traslación a los ordenamiento jurídicos "no causalistas" del concepto de causa de los ordenamientos causalistas.

De este modo, la doctrina de "la causa", exigible en nuestro derecho como elemento esencial de los contratos, cumple idénticos efectos que la doctrina de los "motivos económicos válidos".

Por eso el problema se centra en determinar si la fusión controvertida puede ser considerada o no como un negocio con causa.

Dos argumentos esgrime la actora en este sentido. En primer lugar, la necesidad de mejorar su estructura financiera. En segundo término, y a la vista del proceso de creación del grupo G. se estimaba preferible el manejo de las acciones N. desde una entidad ajena al grupo.

Ninguno de los dos argumentos es convincente. Cuando hablamos de causa en nuestro derecho hablamos de la contraprestación de la otra parte, no de cualquier ventaja que el negocio produzca a la parte contratante, sino la contraprestación básica y esencial, determinante de la decisión de contratar, que se presta a la contraparte en este caso la actora. No se puede negar que el activo de la sociedad absorbida tenía que ofrecer "alguna" ventaja patrimonial a la absorbente. Pero eso no define la causa, sino si la ventaja producida es adecuada y suficiente para tener por existente la causa del negocio y estimar perfecto el negocio analizado. En este sentido la actora ha debido justificar, y no lo ha hecho, que las ventajas derivadas de la estructura patrimonial de la absorbida justificaban la adquisición de las pérdidas (latentes) de ésta en "el monto existente". Además de no estar acreditada la concurrencia del requisito contractual de la causa hay motivos, además, para dudar de que la estructura financiera de la absorbida fuese la razón de la operación, pues si así hubiese sido, y dados los problemas de financiación se dice que con frecuencia sufría la recurrente, hubiera sido muy fácil demostrar las ventajas que esa absorción había generado, lo que no ha sido objeto de prueba.

Por lo que hace a la gestión de acciones de la absorbida, y sin perjuicio de afirmar que esta será la causa del negocio de la absorbida y no de la absorbente, que es la que aquí

ahora nos interesa, es lo cierto que salvo la venta y nueva adquisición de las acciones no se produjeron, excepción hecha de la venta y compra, movimientos gestores de las acciones de N., lo que hace prácticamente irrelevante esta alegación.

Lo dicho obliga a entender que no hubo causa en el negocio de fusión analizada.

A idéntica conclusión ha de llegarse si se examina globalmente la operación en la que hay que poner de relieve:

1º.- La fusión ahora analizada no se ha realizado entre partes independientes, ambas sociedades formaban parte de lo que puede definirse como "Grupo Económico R."

2º.- El actuario, el Grupo Económico R. controla, a través de diversas sociedades, al menos el 22% de N., si lo que se pretendía era dotar de mayor profundidad a la negociación de estas acciones en bolsa, no se acierta a entender por qué el único paquete negociado fue el procedente de A. D..

3º.- La absorbida (A. D.) tenía incorrectamente contabilizadas las acciones de N. muy por encima de su valor de realización. A.D. no había dotado, en ninguno de los ejercicios anteriores, la provisión por depreciación de cartera. Esta falta de contabilización contraviene los más elementales criterios de una ordenada gestión empresarial amén de vulnerar principios contables básicos como el de prudencia e imagen fiel.

4º.- Esas pérdidas no reflejadas en el balance de A. D. aparecen situadas, a efectos fiscales, en la absorbida (IZASA) donde se compensan con las rentas positivas que, con toda normalidad, se generan en la absorbente.

Aduce el recurrente que si no se acepta que la operación tiene cobertura en el régimen especial de fusiones a idéntica conclusión habrá de llegarse por el régimen ordinario de adquisición y sucesión universal. Al afirmar esto se desconoce que la invalidez del negocio es una invalidez que se produce a todos los efectos, y es que si no hay causa en un negocio esta falta de causa del negocio aquí contemplada opera también como elemento que excluye la causa de la transmisión invocada. De otra parte, y como estamos contemplando pérdidas latentes y no contabilizadas en la entidad absorbida, difícilmente pueda esta transmitir pérdidas que contablemente no figuraban en su balance.

Todo lo razonado comporta el rechazo del motivo analizado, pues se ha pretendido una evasión fiscal acreditando bases imponibles negativas improcedentes.

**Sentencia de 26 de Enero de 2012, Recurso de Casación núm. 5978/2008 .Impuesto sobre Sociedades, periodo de 1 de junio de 2001 al 31 de mayo de 2002. Régimen de fusiones : prima de emisión y aportaciones de los socios. Determinación de si la cantidad contabilizada como prima de emisión en la contabilidad de la sociedad absorbida, debe considerarse como aportaciones de los socios a la sociedad absorbente a los efectos del art. 104 de la LIS. Cuando se trate de sociedades participadas, la compensación de bases imponibles negativas se ve limitada a la diferencia entre el valor de las aportaciones de los socios correspondientes a la participación y su valor contable. La prima de emisión, objeto de la controversia, que aparece recogida en el balance, tiene su origen en otra fusión previa. Dentro de las "aportaciones por cualquier título" a que hace referencia el art. 104.3 de la LIS deben incluirse aquéllas que se hagan en virtud de una operación de fusión. Es correcto considerar que las aportaciones de los socios, en una operación como la que nos ocupa, están conformadas tanto por el capital como por la prima de emisión. FD Tercero En idéntico sentido, Sentencia 26 de Enero de 2012 ,Recurso de Casación núm. 2969/2008, FD Tercero .**

**Sentencia de 9 de Febrero de 2012, Recurso de casación núm. 2779/2008 . Impuesto sobre Sociedades. Régimen de Declaración Consolidada, ejercicio 1996. Art. 104.3 de la LIS. .El régimen especial de las Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores exige que el sujeto pasivo así lo haya decidido y lo haya comunicado al Ministerio de Economía y Hacienda con carácter previo a la inscripción de la correspondiente escritura, requisitos que no se cumplen en este caso. FD Quinto**

**Sentencia de 21 de Marzo de 2012, Recurso de Casación núm. 3717/2008 . Impuesto sobre Sociedades.Fusión por absorción. Hasta que la fusión no se escritura no se perfecciona la operación, quedando condicionada su eficacia a la inscripción en el Registro Mercantil .De este modo, según indica el Tribunal Económico-Administrativo Central (fundamento cuarto), las operaciones se realizan por «las absorbidas» y de acuerdo con sus registros contables, pero por cuenta de «la absorbente», de manera que, una vez perfeccionada la fusión, esas operaciones, llevadas cabo separadamente por personalidades jurídicas diferenciadas, desde la fecha a la que se retrotrajeron los efectos contables se integran en la contabilidad de la compañía resultante de la operación sin necesidad de realizar cierre alguno. La retroacción contable acordada no puede implicar la modificación de ejercicios cerrados y de impuestos ya devengados, y, lo único que comporta es que tales operaciones contables (las del ejercicio devengado y cerrado) las realice la entidad absorbente por cuenta de la absorbida. Es ésta, la absorbida, la que ha de cumplir las obligaciones formales y soportar las deudas tributarias que de esos ejercicios cerrados y devengados se deriven.**

**FD Tercero “-El primer motivo se funda en la impropia aplicación que la sentencia de instancia hace de los artículos 11 y 12 de la Ley 29/1991 , pues tales preceptos resultan inaplicables, al no encontrarse en vigor cuando los hechos acaecieron.**

Sin perjuicio de aceptar con el recurrente la inaplicabilidad de dichos preceptos al supuesto controvertido, pues los hechos que subyacen al litigio suceden bajo la vigencia de la Ley 43/95 que en su Disposición Derogatoria, apartado 27, deroga dichos preceptos, es evidente que la estimación del recurso se supedita al criterio que en el punto debatido sostenga el texto de la Ley 43/95 sobre el punto debatido y más concretamente los artículos 99 , 102 y 105 del citado cuerpo legal .

Sin embargo, el precepto realmente decisivo es el artículo 105 de la Ley 43/95 que establece: "Las rentas de las actividades realizadas por las entidades extinguidas a causa de las operaciones mencionadas en el artículo 97 de esta Ley se imputarán de acuerdo con lo previsto en las normas mercantiles", y que remite a la legislación mercantil.

De este modo, el problema esencial del litigio radica en determinar el alcance de la legislación mercantil en el punto controvertido.

Supuesto sustancialmente análogo al que ahora se decide ha sido resuelto por nuestra sentencia de 20 de julio de 2009, Recurso de Casación número 1504/2003 , en la que se afirmaba: "F. J. Tercero.- ... Una fusión como la que ahora nos ocupa, por absorción, implica la extinción de «las absorbidas», cuyo patrimonio pasa en bloque a «la absorbente» ( artículo 233.2 de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989 ). La operación se prepara mediante un proyecto que han de aprobar las juntas generales de las sociedades implicadas dentro de los seis meses siguientes a su adopción (artículo 234). Ese proyecto tiene que contener, entre otros particulares, la fecha a partir de la cual las operaciones de las sociedades que se extinguen se consideran realizadas a efectos contables por cuenta de la compañía a la que traspasan su patrimonio [artículo 235.d)]: 1 de enero de 1991 en nuestro caso. A estos efectos, se estima balance de fusión el último anual aprobado, siempre que, como ocurre aquí, hubiese sido cerrado dentro de los seis meses anteriores a la fecha de las juntas generales que resuelven sobre la fusión (artículo 239.1), evento que en el supuesto debatido aconteció los días 28 y 29 de junio de 1991. Transcurrido un mes desde que se consuma la pertinente publicidad de la decisión, la fusión puede llevarse a efecto si no ha habido oposición (artículos 242 y 243). El acuerdo se eleva a escritura pública, que ha de contener el balance de fusión de las compañías que se extinguen, quedando supeditada la eficacia de la operación a la inscripción en el Registro Mercantil (artículos 244 y 245).

Este panorama evidencia que, como con tino señala la Audiencia Nacional, hasta que la fusión por absorción no se escritura no se perfecciona la operación, quedando condicionada su eficacia a la inscripción en el Registro Mercantil. Por consiguiente, en dicho trance produce los efectos que le son propios, entre ellos la extinción de «las absorbidas». Si ello es así, mantienen su personalidad jurídica, siendo titulares de derechos y de obligaciones, entre las que se encuentran los deberes fiscales, en particular, el de declarar por el impuesto sobre sociedades ( artículo 30.1 en relación con el 4.1 de la Ley 61/1978 ). Si se cohonestan estas norma con el artículo 21.1.b) de la misma Ley , se obtiene que el cierre del periodo impositivo a que alude este último precepto tiene lugar cuando se escritura la operación, supeditada en su eficacia a la inscripción registral. Esta es la tesis defendida por la propia «Axa» en el recurso de casación 3282/03, resuelto en sentencia de la misma fecha que la presente. Pues bien, en el caso actual cabe concluir que el periodo impositivo terminó el 27 de diciembre de 1991, en que se escrituró la fusión. Por consiguiente, hasta dicha fecha «las absorbidas» y «la absorbente» quedaban constreñidas a presentar declaraciones independientes por

el impuesto sobre sociedades y, a partir de tal momento, la última debía elaborar la declaración correspondiente a la sociedad resultante de la fusión, por un corto periodo hasta el 31 de diciembre siguiente.

Ocurre que la anterior exégesis coincide con la dicción del artículo 6.1 de la Ley 76/1980 y con la previsión del artículo 12 de la Ley 29/1991, pero ello no quiere decir que se estén aplicando al caso debatido esas normas, sino, sencillamente, que el legislador al disciplinarlas ha tenido en cuenta que, como no podía ser de otra forma, hasta el otorgamiento de la escritura de fusión las empresas que se unen mantienen existencia independiente y personalidad jurídica diferenciada, quedando obligadas como tales ante la Hacienda Pública.

F. J. Cuarto.- Las reflexiones de que dejamos constancia, que con otras palabras vienen a reproducir las atinadas consideraciones de la sentencia impugnada, no pierden un ápice de su fuerza por la circunstancia de que en el proyecto de fusión se determinase el 1 de enero de 1991 como fecha a partir de la cual las operaciones de las «las absorbidas» se considerarían realizadas a efectos contables por parte de «la absorbente».

Esta previsión, contenido irrenunciable del proyecto de fusión, no quiere decir más que lo que dice, esto es, que en el camino hacia una extinción ya anunciada debe prepararse en todos los niveles la reunión de empresas en que la fusión consiste, también en el contable, de modo que, durante el periodo que se haya pactado (normalmente, como en el caso actual, a partir de los balances de fusión), las compañías que van a ser absorbidas, sin perjuicio de conservar su personalidad y su autonomía, también la contable, deben imputar sus operaciones a esos efectos contables a la sociedad a la que van a traspasar su patrimonio en bloque, con la finalidad de allanar el camino hacia las cuentas únicas. De este modo, según indica el Tribunal Económico-Administrativo Central (fundamento cuarto), las operaciones se realizan por «las absorbidas» y de acuerdo con sus registros contables, pero por cuenta de «la absorbente», de manera que, una vez perfeccionada la fusión, esas operaciones, llevadas cabo separadamente por personalidades jurídicas diferenciadas, desde la fecha a la que se retrotrajeron los efectos contables se integran en la contabilidad de la compañía resultante de la operación sin necesidad de realizar cierre alguno.".

Es cierto que las fechas en juego son distintas en la sentencia citada y en el asunto que ahora decidimos, pero lo trascendente, allí y aquí, radica en la interpretación que se da a la legislación mercantil sobre el alcance y modo de realizar las operaciones de fusión.

En el asunto que decidimos la escritura de fusión tuvo lugar el 28 de abril de 1999, y en esta fecha ya se había producido el 30 de noviembre de 1998 el cierre del ejercicio y el devengo de ese ejercicio 1998 para la entidad absorbida.

La retroacción contable acordada no puede implicar la modificación de ejercicios cerrados y de impuestos ya devengados, y, lo único que comporta es que tales operaciones contables (las del ejercicio devengado y cerrado) las realice la entidad absorbente por cuenta de la absorbida. Es ésta, la absorbida, la que ha de cumplir las obligaciones formales y soportar las deudas tributarias que de esos ejercicios cerrados y devengados se deriven.

**FD Cuarto**”-Lo dicho comporta rechazar el segundo de los motivos esgrimidos pues la pretensión de aplicar el artículo 105 de la Ley 43/95 retrotrayendo los efectos de la escritura de fusión al momento en que las sociedades absorbente y absorbida lo acuerden no sólo es rechazable por el razonamiento precedente sino porque implica, de aceptarse, el desconocimiento de la L.G.T., Ley 230/1963, que en su artículo 36 establece: "La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas."

No otra cosa sucedería si las partes pudiesen modificar las obligaciones societarias ya devengadas.”

**Sentencia de 26 de Abril de 2012 , Recurso de Casación núm .126/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000.Fusión por absorción. Ausencia de motivo económico válido. No puede concluirse que la referencia al fraude o evasión fiscal deba considerarse como una remisión al art. 24 de la LGT . En segundo lugar, la alusión a la existencia de motivos económicos válidos no es extraña al régimen fiscal especial previsto con anterioridad a la reforma operada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre.Lo que se buscaba por la entidad absorbente era obtener la propiedad de unos terrenos para desarrollar su actividad de promoción inmobiliaria, siendo tales terrenos el único activo de la sociedad absorbida, la cual no tenía actividad alguna. Y así, en lugar de proceder a una simple compraventa de terrenos, los representantes de las entidades optaron por la compraventa de la totalidad de las acciones de la propietaria de los terrenos para, posteriormente, realizar una operación de fusión impropia, obteniendo de este modo las ventajas fiscales tanto los socios de V. P., S.L., como la sociedad absorbente, R.E. S. I., S.A., siempre que en virtud de tal fusión se acogiera al régimen especial, con lo que ésta obtenía el mismo resultado que por la compraventa, es decir, hacerse con la propiedad de los terrenos .Esta finalidad, no puede considerarse como motivo económico válido y, en consecuencia, ha de concluirse que la operación tuvo como finalidad la de aprovecharse de la ventaja fiscal que en cuanto al diferimiento del gravamen de las plusvalías del patrimonio, ofrecía el régimen especial al que se acogió. Reducción de los gastos administrativos y de gestión con el objeto de evitar duplicidades para la promoción de los terrenos adquiridos con la absorción, Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala 5ª, Sentencia de 10 de noviembre de 2011 (Fogia - Sociedade Gestora de Participações Sociais SA, C-126/10 ) . Siendo la reducción de gastos administrativos y de gestión circunstancia inherente y propia de la fusión por absorción, si se admitiera la misma como motivo económico válido de modo sistemático y de forma aislada al resto de las circunstancias concurrentes en cada caso, esto supondría vaciar complemente de contenido al art. 11.1.a) de la Directiva 90/434 y, por ende, el art. 110.2 de la LIS . FDS Tercero y Cuarto.**

**Sentencia de 21 de Mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 5872/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001. Fecha de efectos de la inscripción en el Registro mercantil de la escisión societaria a efectos de la aplicación del régimen especial de FEAC, del capítulo VIII del título VIII de la Ley 43/1995.**

**La escisión de las sociedades produce sus efectos desde la fecha del asiento de presentación de las escrituras en el Registro mercantil. y no desde su inscripción.**  
**FD Tercero**

**Sentencia de 25 de Mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 3944/2009**

**Impuesto sobre Sociedades, correspondiente al ejercicio 2003. Inexistencia de motivos económicos válidos. Operación de aportación no dineraria de valores en la que solo se hace cambiar las titularidades de las participaciones en los fondos propios, que pasan de pertenecer a socios personas físicas a socios personas jurídicas. No existe reestructuración ni racionalización alguna de la actividad y recursos de L. M. H., S.L., tras la aportación realizada por los socios, son estas mismas personas las que llevan a cabo la organización y desarrollo de la actividad de ésta última, de manera que lo único que se ha producido es la distribución de dividendos por parte de la entidad a las dos nuevas personas jurídicas, cuyos administradores únicos y casi propietarios al 100% (salvo la participación cruzada), son los anteriores socios, que con los recursos obtenidos no han llevado a cabo inversiones estratégicas o divergentes como hubiera sido previsible de ser ciertas las razones económicas esgrimidas para llevar a cabo la operación realizada. Improcedente aplicación del régimen especial, "porque la fiscalidad no sólo no ha sido neutral, sino que en realidad ha constituido el único fundamento de la estrategia adoptada para el reparto de los dividendos, que no ha sido otra que la alteración en la forma jurídica de tenencia de las participaciones para conseguir, sin coste fiscal alguno al operar bajo la cobertura del régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la LIS, la plena eliminación de la doble imposición que el ordenamiento jurídico tributario prevé cuando el preceptor de dividendos es una persona jurídica, pero no cuando el preceptor es un socio persona física, como sucedía en L. M. H., SL, antes de la creación de las sociedades instrumentales con carácter previo e inmediato al reparto".**

**FD Tercero** “ (...) Ciertamente, el sentido tanto de la Directiva como del artículo 110 de nuestra Ley es el de dar un valor enunciativo y no exhaustivo a los supuestos de "reestructuración o la racionalización de las actividades societarias que participen en la operación", pero sin que esto excluya que, efectivamente, sea la naturaleza propia de estas actividades de las sociedades que participen en la operación", la condicionante del beneficio fiscal, en cuanto que ha de ser ellas las receptoras de la mejora estructural y racionalizadora, siendo este hecho el que se niega terminantemente en la sentencia impugnada y el que justifica que nuestro pronunciamiento sea confirmatorio de la misma, sin que a ello sea oponible la hipótesis manejada por las recurrentes en torno a la eventual opción por haber actuado de forma que fuese aplicable el artículo 28 de la LIS y que de ello resultase que el reparto de dividendos no hubiera tributado en sede de las sociedades beneficiarias: en el ejercicio de su potestad de decidir sobre sus propios intereses, la actuación realizada ha sido la que efectivamente se ha llevado a cabo y ha de ser ella enjuiciada y calificada, pues ha sido la elegida libremente por los sujetos pasivos del tributo, sin que sean fáciles de concretar las condiciones fiscales y

económicas que hubieran podido derivarse de unas conductas puramente hipotéticas y por eso inexistentes.

**Sentencia de 12 de Junio de 2012 , Recurso de Casación núm. 1142/2009. Impuesto de Sociedades , ejercicio 1992 . Canje de valores. Transmisión al adquirente de los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos.**

**FD Tercero.**” (...)De acuerdo con esta normativa la operación de canje de acciones llevada a cabo con arreglo a los establecido en la indicada Ley 29/1991, debe permanecer neutral a efectos fiscales, con el fin de no impedir ni favorecer su realización, como señala su Exposición de Motivos. De esta forma, la única manera de conseguir esta neutralidad, será manteniendo el valor de acciones transmitidas, conforme al valor fiscal que tenían en sede de los socios antes del canje de valores, siendo posteriormente, al transmitir esas acciones a terceros, cuando aflorarán los mencionados incrementos o disminuciones.

Consecuencia de lo anterior es que el dividendo contabilizado y no percibido no supone alteración del valor de las acciones canjeadas en el momento del canje, pues en ese instante deben conservar el valor que tenían. Posteriormente, cuando se cobre el dividendo, éste tributará como ingreso del ejercicio en que se efectuó el cobro, en nuestro caso, ejercicio 1992, como se hizo por la Inspección y se mantiene en la sentencia recurrida.

Esta conclusión no se obtiene por aplicación de la analogía, como denuncia el recurrente, sino de una interpretación acorde con la finalidad perseguida por la Ley 29/1991, en lo referente, no sólo a los supuestos de fusión, escisión y aportación no dineraria, sino también al de canje de acciones, como expresamente lo indica el art. 5.1 que se remite a las operaciones enunciadas en el art. 1º, que incluye expresamente dicho canje. De esta forma se evita, como señala un sector de la doctrina, la sobrevaloración de los valores canjeados, con el objeto de crear pérdidas ficticias en la sociedad dominante y la venta de compañías mercantiles sin tributación.

Por último, conviene poner de manifiesto que la posición mantenida por la sentencia recurrida ha venido a ser avalada por la Ley 43/1995, que señala en su artículo 101 "los valores recibidos por la entidad que realiza el canje de valores se valorarán por el valor que tenían en el patrimonio de los socios que efectúen la aportación, según las normas de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excepto que su valor nominal fuere inferior, en cuyo caso se valorarán por este último". Se trataba de llenar un vacío legal que producía en la anterior normativa problemas de interpretación como el de autos, por lo que hay que conferirle el valor de interpretación auténtica de la Ley 29/1991. Es cierto que la nueva norma contiene reglas para evitar la doble

imposición que pudiera producirse (art. 109 ) por la aplicación del art. 101, pero nada impide que la doble imposición se corrigiera a través de los ajustes y procedimientos correspondientes, si dicha doble imposición se produjera, lo que en el presente caso no consta.”

**Sentencia de 28 de Junio de 2012, Recurso de Casación núm. 1259/2009 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1 de enero de 1995 a 3 de septiembre de 1995. Operación de fusión por absorción.. La operación tiene finalidad puramente fiscal (compensar las bases negativas pendientes) con lo que cae de lleno en el ámbito del artículo 16.2 de la Ley 29/1991, estando presente la finalidad defraudatoria hacia la Hacienda Pública. En consecuencia, existiendo la referencia en la norma comunitaria a que la inexistencia de motivos económicos válidos puede constituir una presunción de que la operación ha tenido como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, y reconocido por el propio legislador que los mismos principios que inspiran la Directiva deben aplicarse a las situaciones internas, puede concluirse que dicha previsión se encontraba, con independencia de que, en principio, no resulte de aplicación la norma comunitaria a las situaciones puramente internas, en el espíritu de la Ley 29/1991 y posteriormente, en el artículo 110.2 de la LIS. Las operaciones han de responder a necesidades económicas reales de las entidades involucradas, y no como un mecanismo de autoregulación de la situación tributaria, unilateral y en perjuicio de la Hacienda Pública. Examen global de la operación. La existencia de motivos económicos válidos es una cuestión cuya valoración corresponde al Tribunal de instancia y que, en consecuencia, está vedado a la vía casacional, salvo que la parte hubiese denunciado, cosa que no ha sucedido, la existencia de una valoración de la prueba irracional, arbitraria o ilógica o cualquier otra de las vías extraordinarias que permitiese a esta Sala entrar a conocer sobre la existencia o no de una finalidad de fraude o evasión en la operación realizada.. Incremento de patrimonio producido por la operación de fusión: diferencia entre el valor real y el valor neto contable de los bienes o derechos transmitidos por la sociedad absorbida a la absorbente .La Inspección para determinar el controvertido incremento de patrimonio, para valorar la sociedad absorbida tomó como valor real el resultante de la aplicación del "método del Goodwill o Superbeneficio", por ser resultar más beneficioso para la entidad recurrente.FD Quinto.**

**Respecto de la exclusión del régimen especial en casos de elusión fiscal , Sentencia de 7 de Abril de 2011 , Recurso de casación núm. 2281/2008 , FDS Cuarto y Quinto**

**Sentencia de 3 de Julio de 2012 , Recurso de Casación núm. 3703/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999. Escisión parcial y luego total..**

**El T.S. declara que a pesar de que el perito judicial designado ratifica la existencia de motivos económicos y racionalidad económica en el proceso de reorganización realizada y en especial en la escisión, ello no lleva a la aplicabilidad del régimen especial de la escisión, de forma automática, por haber entendido la Inspección que la operación en realidad tenía como principal objetivo conseguir una ventaja fiscal, al haberse diseñado para proceder a la venta por parte de personas físicas de las entidades propietarias de las participaciones del denominado Grupo Industrial, y en definitiva, a través de la venta de las entidades, vender las participaciones, lográndose una tributación mínima frente a la plusvalía que resultaría de la venta directa del Grupo Industrial. No cabe hablar de una interpretación incorrecta de los conceptos que utiliza la Ley respecto a la escisión parcial de I. porque la sentencia de instancia no basa su pronunciamiento sobre la existencia de un fraude de Ley en sentido técnico, sino sobre la aplicación del art. 110.2 de la Ley del Impuesto , interpretado de acuerdo con el texto de la Directiva que permitía excluir de los beneficios fiscales a las operaciones que no tienen como motivo principal una finalidad económica Sin embargo no cabe confundir precio de compra pagado a mediados del año 2000 con el valor normal de mercado del patrimonio escindido a noviembre de 1999, pues el precio en determinadas ocasiones puede depender de circunstancias subjetivas del comprador, y de ahí la necesidad de la práctica de un informe económico por parte de la Administración para la determinación de la base imponible conforme al art. 15 de LIS. FDS Cuarto a Octavo.**

**Sentencia de 3 de Julio de 2012 , Recurso de Casación núm. 4851/2009 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000. Escisión: sucesión a título universal. Exclusión del régimen especial por ausencia de motivos económicos válidos.La interpretación integradora y sistemática con el derecho comunitario del art. 110.2 de la LIS de 1995, permite afirmar que la falta de motivos económicos válidos en las operaciones susceptibles de acogerse al régimen especial, permite presumir la intención de fraude o evasión fiscal, lo que puede llevar a la exclusión de tal régimen especial de tributación. En el caso que ahora enjuiciamos la escisión total dió lugar a una nueva sociedad que mantiene el nombre de la escindida, la misma distribución accionarial en socios y participación que aquella y se queda con todo lo que no sean parcelas urbanizadas, manteniendo el resto de cuentas de activo y pasivo de la entidad escindida. En suma, esta entidad, igualmente denominada U. S.L., se constituye como una matriz respecto de todas las demás sucesoras de la escindida, quedándose estas últimas con determinados bienes segregados. El gráfico obrante en las páginas 3 y 4 del informe ampliatorio, relativo a lo que debe ser una escisión y lo acaecido en este caso es harto significativo. La Inspección requirió a la entidad escindida que indicara cuál era la motivación económica de la**

operación societaria, tal como relata el TEAC en su Fundamento de Derecho Séptimo y aunque la misma contestó a dicho requerimiento, lo cierto es que la respuesta, aparte de ser sumamente genérica, es desmontada por la Inspección en las páginas 54, 55 y 56 del informe ampliatorio.. Se cita la Sentencia de 25 de mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 3944/2009 . FDS Sexto y Séptimo.

Sentencia de 12 de Julio de 2012 , Recurso de Casación núm. 2308/2009 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997. Exclusión del régimen especial por ausencia de motivos económicos válidos. Mero traspaso de inmuebles pertenecientes a la sociedad escindida a otra con el mismo nombre continuando tras la escisión afectos a la misma actividad a que lo estaban anteriormente Cabe la exclusión parcial del régimen especial y relación con las operaciones que carezca de tales motivos.

Convalida la Sala la exclusión del régimen especial de, pues la operación de escisión realizada no aparece asentada en motivos económicos válidos dado que no supone una reestructuración o racionalización de las actividades. No es preciso al efecto la declaración del fraude de ley fiscal previsto en el art. 24 de la LGT 63, bastando la falta de justificación de los referidos motivos para poder presumir la finalidad elusiva. Cuando sea identificable la parte de la operación realizada por el fraude o evasión fiscal, es decir, sin motivos económicos válidos, podrá excluirse el régimen especial respecto a las mismas, y por tanto, con carácter parcial. Pero en este caso lo anterior no es posible pues se trata de una escisión total cuyas consecuencias jurídicas y fiscales aparecen totalmente ligadas y entremezcladas.FDS Segundo y Tercero.

Sentencia de 27 de Septiembre de 2012 , Recurso de Casación núm. 3226/2009 Impuesto sobre Sociedades, ejercicios de 1997 y 1998. División y adjudicación de un patrimonio entre los socios de la entidad a escindir. Escisión : falta de cumplimiento de los requisitos. Procedencia de la exclusión del régimen especial.

Asumiendo los hechos constatados por el Tribunal de instancia confirma la falta de cumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen especial.: el patrimonio segregado no constituye rama de actividad, la compensación dineraria excede del 10% del valor nominal de las beneficiarias y no media motivo económico válido. No estamos frente a una reestructuración empresarial sino ante una división y adjudicación de un patrimonio entre los socios de la entidad a escindir. La Sala niega la posibilidad de aplicar el régimen de transparencia fiscal, afirmando que la recurrente no lo solicitó y que durante el expediente había negado tal naturaleza para justificar la aplicabilidad de aquel.Falta de justificación de la denuncia por la violación del principio de neutralidad fiscal .FDS Primero a Cuarto

**Sentencia de 12 de Noviembre de 2012 , Recurso de Casación 4299/10, Impuesto sobre Sociedades , ejercicios 1999 y 2000 .Tributación de las fusiones apalancadas, Leveraged Buy Out: deben examinarse pues, caso por caso, cuáles son los objetivos designios perseguidos por la operación para determinar si los fiscales son los preponderantes. Régimen de fusiones y motivos económicos validos. En el supuesto enjuiciado, afirmado por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que el efecto económico perseguido por la operación podría haberse alcanzado de otro modo, no atisbándose la presencia de motivos económicos válidos y permitiendo presumir que la meta era obtener las ventajas ofrecidas por el artículo 103.3 de la Ley 43/1995, la recurrente se limitó a discrepar sin más de esta conclusión, sin realizar el profundo y extenso análisis que ahora presenta en casación y que hubiera demandado de la Sala de instancia una precisión detenida sobre la presencia de aquellas ventajas en respuesta a los argumentos que ahora desgrana pero que entonces silenció.**

**FD Segundo” (...)**De lo expuesto cabe extraer dos conclusiones:

La primera es que la expresión «principalmente con fines de fraude o evasión fiscal», utilizada por la redacción inicial del artículo 110.2 de la Ley 43/1995 , que no es sustancialmente distinta de la que usó el citado precepto, tras su reforma por la Ley 14/2000 [«principal objetivo el fraude o la evasión fiscal»], ni tampoco de la que empleaba el artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434 [«principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal»] no equivale al fraude de ley tributaria del artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963 , entroncando más bien en nuestro derecho interno con el artículo 7.2 del Título Preliminar del Código Civil , que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial (figura diferenciada y distinta del fraude de ley que regula en su artículo 6.4), puesto que, como ha dicho el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Foggia , (asunto C- 126/10 , apartado 50), «[...] el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 , refleja el principio general del Derecho de la Unión según el cual está prohibido el abuso de derecho . La aplicación de estas normas no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en dicho Derecho (véanse, en ese sentido, las sentencias de 9 de marzo de 1999 , Centros, C-212/97, Rec. p. I-1459, apartado 24; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros , C-255/02, Rec. p. I-1609, apartados 68 y 69, y Kofoed [...], apartado 38)».

Y la segunda es que la Inspección de los Tributos, a la hora de probar en sus actuaciones de comprobación e investigación que las operaciones de reestructuración habían sido realizadas «principalmente con fines de fraude o evasión fiscal», conforme le exigía el artículo 110.2 de la Ley 43/1995 , en su redacción original, podía acudir perfectamente a la prueba de presunciones del artículo 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963 , reproducido en términos casi idénticos en el artículo 108.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), presumiendo aquella finalidad espuria, en una interpretación teleológica del precepto legal, por la inexistencia de motivos económicos validos en la operación efectuada, desplazando así la carga de acreditar la concurrencia de tales motivos al obligado tributario.

Las dudas jurídicas sobre si ese proceder de la Administración tributaria española, antes de haber incorporado a la legislación interna la precitada presunción, produjo una suerte de efecto directo "inverso" de la Directiva 90/434, vulnerando el principio de reserva de ley y determinando la aplicación retroactiva de la redacción dada al artículo 110.2 de la Ley 43/1995 por la Ley 14/2000, estaban justificadas, porque el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 17 de julio de 1997 , Leur- Bloem, se había limitado a manifestar que «[a] falta de disposiciones comunitarias más precisas relativas a la aplicación de la presunción prevista en la letra a) del apartado 1 del artículo 11, corresponde a los Estados miembros determinar, respetando el principio de proporcionalidad, las modalidades necesarias al objeto de aplicar esta disposición». Sin embargo, quedaron disipadas por completo en la sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de julio de 2007, Kofoed (asunto C-321/05 , apartados 41 a 47), que resolvió una cuestión prejudicial por la que el órgano jurisdiccional danés remitente preguntaba si la Administración tributaria podía reaccionar ante un posible abuso de derecho, aun cuando el legislador nacional no hubiera adoptado medidas específicas para adaptar el ordenamiento jurídico interno al artículo 11 de la Directiva 90/434 , respondiendo lo que sigue en sus apartados 41 a 47:

«41. A este respecto, procede recordar que, según los artículos 10 CE y 249 CE , cada uno de los Estados miembros destinatarios de una Directiva tiene la obligación de adoptar en su ordenamiento jurídico nacional, todas las medidas necesarias para garantizar la plena eficacia de la Directiva, conforme al objetivo por ella perseguido (véanse, en particular, las sentencias de 10 de marzo de 2005 , Comisión/Alemania, C-531/03, no publicada en la Recopilación, apartado 16, y de 16 de junio de 2005, Comisión/Italia, C-456/03, Rec. p. I-5335, apartado 50).

42. Además, el principio de seguridad jurídica se opone a que las directivas puedan, por sí mismas, crear obligaciones para los particulares. Por lo tanto, el Estado no puede invocar las directivas en cuanto tales frente a los particulares (véanse, en particular, las sentencias de 11 de junio de 1987, Pretore di Saló/X , 14/86, Rec. p. 2545, apartados 19 y 20; de 8 de octubre de 1987, Kolpinghuis Nijmegen , 80/86, Rec. p. 3969, apartados 9 y 13; de 26 de septiembre de 1996, Arcaro , C-168/95, Rec. p. I- 4705, apartados 36 y 37, y de 3 de mayo de 2005, Berlusconi y otros , C-387/02, C-391/02 y C-403/02, Rec. p. I-3565, apartados 73 y 74).

43. Sin embargo , procede subrayar, en primer lugar , que según el propio tenor del artículo 249 CE , párrafo tercero, los Estados miembros pueden elegir la forma y medios de ejecutar las directivas que permitan garantizar del mejor modo el resultado que éstas persiguen (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de junio de 2005 , Comisión/Italia, antes citada, apartado 51).

44. Por tanto, siempre que la situación jurídica que se desprende de las medidas nacionales de adaptación del Derecho interno sea suficientemente precisa y clara para permitir que los particulares afectados conozcan la extensión de sus derechos y obligaciones, la adaptación del Derecho interno a una directiva no exige necesariamente una acción legislativa en cada Estado miembro. Asimismo, como ha destacado el Abogado General en el punto 62 de sus conclusiones, para el cumplimiento de una directiva puede bastar, en función de su contenido, en determinados casos, un contexto jurídico general, de modo que no sea necesario reproducir las disposiciones de la directiva de manera formal y expresa en las disposiciones nacionales específicas

(véanse las sentencias de 16 de junio de 2005, Comisión/Italia, antes citada, apartado 51 , y de 6 de abril de 2006 , Comisión/Austria, 0428/04 , Rec. p. I-3325, apartado 99).

45. En segundo lugar , procede recordar que todas las autoridades de un Estado miembro, al aplicar el Derecho nacional, están obligadas a interpretarlo, en la medida de lo posible, a la luz del texto y de la finalidad de las directivas comunitarias para conseguir el resultado perseguido por ellas . Ahora bien, aunque es cierto que el requisito de interpretación conforme no puede llevar a que una directiva cree, por sí misma e independientemente de una ley interna de adaptación, obligaciones para los particulares o determine o agrave la responsabilidad penal de quienes contravengan sus disposiciones , se admite, no obstante, que el Estado puede, en principio, invocar frente a los particulares una interpretación conforme del Derecho nacional (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Kolpinghuis Nijmegen , apartados 12 a 14, y Arcaro , apartados 41 y 42).

46. [...] es competencia del órgano jurisdiccional remitente examinar si existe , en Derecho danés, una disposición o un principio general según el cual el abuso de derecho esté prohibido u otras disposiciones sobre el fraude o la evasión fiscal que puedan interpretarse de conformidad con el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 , y, por ello, justificar el gravamen del canje de las participaciones de que se trata (véase también la sentencia de 19 de enero de 1982, Becker , 8/81 , Rec. p. 53, apartado 34).

47. En su caso, compete al órgano jurisdiccional remitente examinar si, en el litigio principal, se reúnen las condiciones para aplicar dichas disposiciones internas».

Llegados a este punto, no cabe olvidar que, como dijimos en la sentencia de 28 de junio de 2010 (casación 2100/05 , FJ 3º) y hemos recordado en la de 14 de mayo de 2012 (casación 2803/08 , FJ 2º), cuando el Tribunal de Luxemburgo interpreta una disposición del derecho comunitario en realidad se limita a aclarar y precisar su alcance, tal y como debe o habría debido ser entendida desde el momento de su entrada en vigor, de donde resulta que los jueces nacionales han de aplicarla con ese entendimiento incluso a las relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que fija la exégesis correcta [véanse las sentencias de 2 de febrero de 1988, Blaizot (asunto 24/86 , apartado 27), 15 de diciembre de 1995 , Bosman (asunto C - 415/93, apartado 141 ) , y 30 de marzo de 2006 , Uudenkaupungin kaupunki (asunto C - 184/04 , apartado 53)], salvo cuando el propio Tribunal de Justicia, en cumplimiento del principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento comunitario, excepcionalmente limita esa posibilidad (sentencia Uudenkaupungin kaupunki , apartado 55).

Hemos de concluir, por todo lo razonado, que la interpretación que la sentencia impugnada realiza del contenido del artículo 110.2 de la Ley 43/1995 , en la redacción vigente cuando se produjo la fusión por absorción discutida, resulta conforme a derecho porque la Inspección de los Tributos podía justificar, como hizo, la inaplicación del régimen de neutralidad fiscal presumiendo la realización de la operación «principalmente por fines de fraude o evasión fiscal» habida cuenta de la inexistencia de motivos económicos en la misma. No necesitaba declarar el fraude a la ley tributaria del artículo 24.1 de la Ley General Tributaria de 1963 , no vulneró el principio de reserva de ley ni contravino el artículo 9.3 de la Constitución española , aplicando retroactivamente el artículo 110.2 de la Ley 43/1995 , en su redacción por la Ley

14/2000, pues la anterior también se lo permitía, como se ha visto, en una exégesis teleológica del precepto.

**FD Tercero .” (2ª)**La presencia de motivos económicos válidos en la operación de Merger Leveraged Buy Out ("fusión apalancada") que se efectuó.

El análisis de esos motivos en el presente caso, procedente aun cuando la fusión por absorción se produjera entre dos sociedades residentes en territorio español [véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de noviembre de 2011 , Foggia , apartados 20 a 22 , y 18 de octubre de 2012, Pelati (asunto C-603/10 ), apartados 15 a 20)], demanda un análisis integral de la operación, sin que la inactividad de una de las sociedades, en este caso la absorbente, sea suficiente per se para negar el derecho a la aplicación del régimen especial examinado (confróntense los apartado 37 y 38 de la citada sentencia Foggia ).

En esa indagación sobre la existencia de motivos económicos válidos en la operación de reestructuración empresarial, que permitan descartar que su finalidad principal fuera el fraude o la evasión fiscal, han de considerarse, como hemos dejado sentado en las sentencias de 14 de mayo de 2012 (casación 2144/10, FJ 3º) y 18 de junio de 2012 (casación 5352/09 , FJ 3º), las circunstancias anteriores, coetáneas y posteriores a la fusión por absorción acaecida, porque, en otro caso, no se estaría efectuando un verdadero examen global de la misma, como exige la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Habida cuenta de que este régimen especial persigue establecer «normas fiscales neutras respecto a la competencia, con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional», de forma que las «fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros no deben verse obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros», salvo que «la operación contemplada tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscal» (apartado 45 de la sentencia Leur-Bloem ), tal objetivo espurio ha de estar plenamente acreditado, porque el artículo 11.1, letra a), de la Directiva 90/434«debe interpretarse de manera estricta y teniendo en cuenta su tenor, su finalidad y el contexto en el que se inscribe» (apartado 46 de la sentencia de 20 de mayo de 2010 , Modehuis A. Zwijnenburg ).

Se ha de recordar, en fin, que una operación de reestructuración basada en diversos objetivos, entre ellos los de naturaleza fiscal, pueden haberse realizado por motivos económicos válidos si estos últimos no son los preponderantes. En ese análisis no puede actuarse aplicando criterios generales predeterminados, privando automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones, sin tener en cuenta si se ha producido o no efectivamente la evasión o el fraude fiscal; debe procederse caso por caso al estudio global de la operación (apartados 35 y 37 de la mencionada sentencia Foggia ).

La "fusión apalancada" que aquí se somete a nuestra consideración es una operación consistente en que, primero, una sociedad existente o creada al efecto ("sociedad vehículo" o "holding company" , " venture capital company " o " newco ") se endeuda para adquirir el control de otra, es decir, realiza una "compra apalancada" o Leveraged

Buy Out (LBO), y después la adquirente absorbe a la controlada ("sociedad objetivo" o "target company"), dando lugar a la que se conoce como fusión hacia delante o "forward leveraged buy-out", o es absorbida por ella, produciéndose la fusión inversa o "reverse leveraged buy-out". El coste financiero de la operación termina recayendo en todo caso sobre el patrimonio de la sociedad adquirida.

Esta clase de operaciones, frecuentes en España, planteaba la duda, desde el punto de vista mercantil, de si podía ser una asistencia financiera para la adquisición de acciones propias o de las emitidas por una sociedad del grupo, prohibida por los artículos 81 del Texto Refundido de la Ley de sociedades anónimas de 1989, aprobado por Real Decreto legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre (BOE de 27 de diciembre), y 40.5 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de sociedades de responsabilidad limitada (BOE 24 de marzo).

La modificación operada en la Segunda Directiva del Consejo 77/91/CEE, de 13 de diciembre de 1976, tendente a coordinar, para hacerlas equivalentes, las garantías exigidas en los Estados miembros a las sociedades, definidas en el párrafo segundo del artículo 58 del Tratado, con el fin de proteger los intereses de los socios y terceros, en lo relativo a la constitución de la sociedad anónima, así como al mantenimiento y modificaciones de su capital (Diario Oficial de la Unión Europea, L 26, de 31 de enero de 1977, p. 1), por la Directiva 2006/68/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 6 de septiembre de 2006 (Diario Oficial de la Unión Europea, L 264, de 25 de septiembre de 2006, p. 32), deja muy clara (véase su quinto considerando) la necesidad de eliminar esas prohibiciones y de sustituirlas por garantías, al indicar que «[l]os Estados miembros deben poder permitir que las sociedades anónimas concedan ayuda financiera para la adquisición de sus acciones por terceros, en el límite de sus reservas distribuibles, con el fin de incrementar la flexibilidad frente a los cambios en la propiedad del capital social de la sociedad. Esta posibilidad debe estar sometida a garantías, visto el objetivo de la presente Directiva de proteger tanto a los accionistas como a las terceras partes».

La exposición de motivos de la Ley 3/2009 destaca en materia de fusión «[...] la regulación de la absorción de una sociedad íntegramente participada, la de una sociedad participada al noventa por ciento y también la de aquella operación mediante la cual una sociedad se extingue transmitiendo en bloque el patrimonio a la sociedad que posee la totalidad de las acciones, participaciones o cuota correspondientes a aquélla, es decir, sin atribución de éstas a los socios de la sucesora» (apartado I). Pues bien, su artículo 35, relativo a la «Fusión posterior a una adquisición de sociedad con endeudamiento de la adquirente», da cobertura, por analogía ha de entenderse, a las fusiones apalancadas, como mantiene la sociedad recurrente. Textualmente, el citado precepto dispone:

«En caso de fusión entre dos o más sociedades, si alguna de ellas hubiera contraído deudas en los tres años inmediatamente anteriores para adquirir el control de otra que participe en la operación de fusión o para adquirir activos de la misma esenciales para su normal explotación o que sean de importancia por su valor patrimonial, serán de aplicación las siguientes reglas:

1.<sup>a</sup> El proyecto de fusión deberá indicar los recursos y los plazos previstos para la satisfacción por la sociedad resultante de las deudas contraídas para la adquisición del control o de los activos.

2.<sup>a</sup> El informe de los administradores sobre el proyecto de fusión debe indicar las razones que hubieran justificado la adquisición del control o de los activos y que justifiquen, en su caso, la operación de fusión y contener un plan económico y financiero, con expresión de los recursos y la descripción de los objetivos que se pretenden conseguir.

3.<sup>a</sup> El informe de los expertos sobre el proyecto de fusión debe contener un juicio sobre la razonabilidad de las indicaciones a que se refieren los dos números anteriores, determinando además si existe asistencia financiera.

En estos supuestos será necesario el informe de expertos, incluso cuando se trate de acuerdo unánime de fusión».

Las ventajas que presenta la fusión apalancada frente a la adquisición ordinaria de la "sociedad objetivo" son múltiples: (a) el apalancamiento permite con una inversión reducida tomar el control de una empresa de gran dimensión; (b) la compañía capital riesgo o "private equity" incrementa muy notablemente los beneficios que obtiene del capital invertido; (c) las entidades financiadoras de la compra apalancada consiguen garantizar el cobro de la deuda con los activos de la empresa comprada; (d) la confusión de patrimonios permite que el pago de la deuda se haga por la propia compañía adquirida, evitándose a la adquirente, que no carga con el coste fiscal de los repartos de dividendos por la primera que hubiera necesitado la segunda para hacer frente a la deuda contraída por la operación, y, en fin, (e) la compañía comprada asume el coste financiero, pero rebaja significativamente su carga fiscal, al deducir como gasto los intereses satisfechos por los préstamos y la amortización del fondo de comercio que con la fusión se pone de manifiesto.

A la vista de las anteriores consideraciones, que describen sumariamente las características de la operación litigiosa, no puede negarse que las fusiones apalancadas pueden perseguir objetivos diversos, no solamente fiscales, como, por ejemplo, facilitar la reorganización empresarial; mejorar la gestión del capital empresarial, evitando la sobrecapitalización, o armonizar los intereses de la propiedad y de la gestión.

Deben examinarse pues, caso por caso, cuáles son los objetivos designios perseguidos por la operación para determinar si los fiscales son los preponderantes, puesto que sólo si se llega a esa convicción podrá concluirse que la fusión apalancada no se realizó por motivos económicos válidos. De poco sirve, por consiguiente, alegar que la Dirección General de Tributos haya admitido la existencia de motivos económicos válidos en operaciones similares.

**FD Cuarto** .- En el caso de autos los motivos económicos que adujo «Segur» son los tres que la Sala de instancia resume en el fundamento de derecho séptimo de la sentencia impugnada: (i) la simplificación administrativa, (ii) el ahorro de costes y (iii) la exigencia de llevar a término la fusión, en virtud de las obligaciones asumidas por la prestataria en la cláusula undécima del préstamo suscrito entre el Banco Santander Central Hispano, S.A., y «U.».

Es indudable que los dos primeros no son suficientes, como se deriva de lo dicho por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los apartados 48 y 49 de la sentencia de 10 de noviembre de 2011 , Foggia :

«48. [...] el ahorro de los costes resultante de la reducción de los gastos administrativos y de gestión mediante la desaparición de la sociedad absorbida es inherente a toda operación de fusión por absorción en la medida en que esta última implica, por definición, una simplificación de la estructura del grupo.

49. Pues bien, si se admite sistemáticamente que el ahorro de los costes estructurales resultantes de la reducción de los gastos administrativos y de gestión constituye un motivo económico válido , sin tener en cuenta los otros objetivos de la operación proyectada , y más en particular las ventajas fiscales , la regla enunciada en el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 se vería privada completamente de su finalidad , que consiste en salvaguardar los intereses financieros de los Estados miembros al establecer, con arreglo al noveno considerando de dicha Directiva, la facultad de estos últimos de denegar la aplicación de las disposiciones previstas por la Directiva en caso de fraude o de evasión fiscal».

En cuanto al tercero, más que un motivo económico válido es una consecuencia obligada de la fórmula utilizada por «U.» para adquirir «Segur», que fue el objeto de la transacción efectuada.

Si tenemos en cuenta la finalidad del régimen especial de neutralidad fiscal [«permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional» (primer considerando de la Directiva 90/434)] y los motivos económicos válidos que, a título de ejemplo, mencionaba en su artículo 11.1.a ) («la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación»), no podemos sino coincidir con la Sala de instancia que en el caso enjuiciado no los había, porque el objetivo de la operación diseñada era preponderantemente fiscal.

«[D]e un lado, (...) la entidad U. no desarrollaba ninguna actividad ni poseía ningún bien salvo las acciones de la sociedad absorbida, de tal forma que lo que surge tras la fusión no es algo distinto de lo que ya existía» y, de otro, «con posterioridad a la fusión, la entidad absorbente U. estaba participada por los mismos socios que poseían el capital de la entidad absorbida y, prácticamente, con el mismo personal y los mismos medios que con anterioridad a la fusión tenía la absorbida, incluso se cambia la denominación social de la sociedad absorbente por la de la sociedad absorbida, por lo que la sociedad resultante de la fusión se denomina S. I. SA», sin que se aprecie que se buscara «conseguir una mayor eficiencia en la gestión o funcionamiento de la actividad desarrollada» (FJ 7º).

Debemos recordar, además, que la formación de la convicción sobre los hechos relevantes para resolver las cuestiones objeto del debate procesal está atribuida al Tribunal de instancia, que con inmediación se encuentra en las mejores condiciones para examinar los medios probatorios. No puede ser sustituido en tal cometido por este Tribunal de casación, salvo en aquellos supuestos taxativos que reiteradamente hemos mencionado y a los que después aludiremos. Se ha de recordar que la errónea valoración de la prueba ha quedado extramuros del recurso de casación en la jurisdicción civil desde la Ley 10/1992, de 30 de abril, de medidas urgentes de reforma procesal (BOE de 5 de mayo), a fin de reforzar su carácter de instrumento para la protección de la norma, alejándolo de cualquier semejanza con una nueva instancia, sin que la antedicha Ley la incluyera como motivo de casación en esta jurisdicción contencioso-administrativa al

regular por primera vez esa clase de recurso en este orden jurisdiccional; tampoco se halla entre los motivos de casación previstos en el artículo 88.1 de la vigente Ley 29/1998, de 29 de julio , reguladora de esta jurisdicción.

El recurso de casación es un remedio extraordinario a través del cual se acude al Tribunal Supremo para que revise la aplicación por los jueces de instancia de la leyes sustantivas y procesales en determinadas resoluciones (relacionadas en los artículos 86 y 87 de la Ley 29/1998 ). Es extraordinario porque sólo opera en virtud de los motivos expresamente establecidos por el legislador, reducidos a comprobar si se ha «proveído» equivocadamente (error in iudicando) o se ha «procedido» de forma indebida (error in procedendo) . La naturaleza de la casación como recurso tasado limita los poderes de este Tribunal y también la actividad de los recurrentes. No es una nueva instancia jurisdiccional; no nos traslada el conocimiento plenario del proceso de instancia, nos constriñe a verificar los motivos enumerados en el artículo 88, apartado 1, de la Ley 29/1998 [véase, entre otras muchas, la sentencia de 1 de diciembre de 2008 (casación 3910/05 , FJ 2º)].

Por consiguiente, el recurso de casación no constituye una segunda edición del proceso, siendo su objeto mucho más preciso, pues trata de realizar un examen crítico de la resolución que se combate, estudiando si se han infringido por la Sala sentenciadora las normas o la jurisprudencia aplicables para la resolución de la controversia, comprobando que no se ha excedido del ámbito de su jurisdicción, ejercida conforme a sus competencias a través del procedimiento establecido, y controlando, para en su caso repararla, toda posible quiebra de las formas esenciales del juicio por haberse vulneradora las normas reguladoras de la sentencia o las que rigen los actos o las garantías procesales, siempre que en este último caso se haya producido indefensión (véase el artículo 88, apartado 1, de la Ley de esta jurisdicción ).

Hemos reiterado en multitud de ocasiones que la apreciación de las pruebas llevada a cabo por el Tribunal a quo únicamente puede acceder a la casación si, por el cauce de la letra d) del indicado precepto, se denuncia, como no ha ocurrido en el presente caso, la infracción de los preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o que la llevada a cabo resulta contraria a la razón e ilógica, conduciendo a resultados inverosímiles y evidenciando un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional, vulnerador del artículo 9, apartado 3, de la Constitución [véanse, por todas, las sentencias de 17 de noviembre de 2008 (casación 5707/07 , FJ 2º); 24 de noviembre de 2008 (casación 3394/05 , FJ 1º); 16 de febrero de 2009 (casación 6092/05 , FJ 4º), 21 de marzo de 2011 (casación 557/07 , FJ 2º), 6 de junio de 2011 (casación 139/08 , FJ 1º), 4 de julio de 2011 (casación 2697/07, FJ 3º) y 4 de junio de 2012 (casación 278/10 , FJ 3º)].

**FD Quinto** .- «S.» se queja también de indefensión, porque la Audiencia Nacional no concreta y desarrolla en la sentencia recurrida cuáles eran las presuntas ventajas fiscales que obtuvo.

Los jueces a quo manifiestan expresamente en el fundamento de derecho séptimo que coinciden «con el Tribunal Económico- Administrativo Central en la valoración de la operación de fusión operada en el ejercicio 2000, a cuyo efecto atiende tanto a la sucesión de hechos descritos, anteriores y posteriores, como las consecuencias económicas derivadas de los mismos y a su repercusión fiscal».

En el fundamento sexto in fine de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central recurrida en la instancia se lee: «En definitiva, no parece necesario realizar una operación como la que se propone para lograr el fin económico perseguido, lo que unido a que de los datos aportados no cabe deducir la existencia de un motivo económico válido que justifique la realización de la operación, permite presumir que su finalidad no es otra que aprovechar las ventajas que ofrece el artículo 103.3 de la LIS».

En su escrito de demanda «S.» nada dijo sobre la falta de concreción de las ventajas fiscales abusivas obtenidas con la operación, argumento que, sin embargo, utiliza profusamente en el escrito de interposición del presente recurso.

En efecto, «S.» sostiene en la página 14 que «la prueba más evidente de que no se trata de una ventaja fiscal es que de no haberse acometido la fusión, tras la compra de la participación en la sociedad absorbida, cualquier dividendo distribuido por la sociedad absorbida [...] a la sociedad absorbente [...] no se habría integrado en la base imponible de esta última (o se habría integrado al mismo tiempo y conjuntamente el dividendo y la provisión por depreciación de la caída de valor de la inversión financiera en la sociedad absorbida) al tiempo que la absorbente [...] habría podido aplicar la deducción por doble imposición conforme al artículo 30 LIS (por aquel entonces artículo 28 LIS ), precisamente hasta el límite de la previa imposición soportada por los Vendedores, logrando así respetar la neutralidad del Impuesto». Matiza y afina el argumento en la página 30, cuando dice que «el efecto fiscal inherente a la operación de fusión no puede considerarse siquiera como ventaja fiscal, por cuanto pretende corregir una doble imposición, esto es, evitar que la misma renta tribute en dos ocasiones, efecto este que igualmente se hubiere logrado de no haberse acometido la fusión, ya que, tras la compra de la participación en la sociedad absorbida, cualquier dividendo distribuido por la sociedad absorbida [...] a la sociedad absorbente (...) que correspondiera a reservas tácitas compradas de S. I. SA compradas por (U.-98, SL) no se habría integrado en la base imponible de esta última (o se habría integrado al mismo tiempo y conjuntamente, machando así el dividendo y la provisión por depreciación de la caída de valor de la inversión financiera en la sociedad absorbida) al tiempo que la absorbente (U.-98, S.L.) habría podido aplicar la deducción por doble imposición conforme al artículo 30 LIS (por aquel entonces artículo 28 LIS ), precisamente hasta el límite de la previa imposición soportada por los Vendedores, logrando así respetar la neutralidad del Impuesto».

Razona además en la página 14 que «si lo que se discute es el endeudamiento del vehículo, conviene tener presente que la deducibilidad fiscal del interés ligado a la deuda de adquisición de las participaciones en la sociedad absorbida podría haberse deducido igualmente a efectos fiscales en caso de que la sociedad vehículo (U.-98, S.L.) y sociedad "target" (S. I., S.A.) hubieran constituido un grupo fiscal ("régimen de consolidación fiscal") previsto en el VII del Título VIII de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades. Coincidirá este Alto Tribunal que ello no representaría una ventaja fiscal ilícita o abusiva». E insiste en el argumento en la página 29, cuando asevera que «el endeudamiento del vehículo y, tras la fusión, la posterior integración del endeudamiento en la compañía absorbida no fue abusivo conforme a la cláusula 110 de la LIS. La deducibilidad del interés ligado a la deuda de adquisición podría haberse deducido igualmente a efectos fiscales en caso de que la sociedad vehículo y target hubieran constituido un grupo fiscal ("régimen de consolidación fiscal") previsto en el V del Título VIII de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades».

Ninguno de estos alegatos son siquiera mencionados en las páginas 11 a 32 del escrito de demanda, que conforman el fundamento jurídico material tercero de la misma, enteramente dedicado a mostrar su «[d]isconformidad respecto a los motivos alegados por el Tribunal Económico Administrativo Central para desestimar las pretensiones de mi representada en cuanto a la aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de rama de actividad y canje de valores establecido en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a la operación de fusión que tuvo lugar el 21 de septiembre de 2000 entre las sociedades U.-98, S.L., y S. I., S.A. al que ambas se acogieron y, en concreto, es objeto de impugnación los Fundamentos de Derecho Cuarto, Quinto y Sexto de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo de 2 de marzo de 2007 [...]» (página 11, in fine ).

Se queja, pues, la entidad recurrente de una falta de concreción por la Audiencia Nacional de las ventajas fiscales que habría obtenido del negocio jurídico analizado, pero, sin embargo, esa ausencia de concreción es consecuencia de la perspectiva argumental que adoptó en la demanda, pues, afirmado por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que el efecto económico perseguido por la operación podría haberse alcanzado de otro modo, no atisbándose la presencia de motivos económicos válidos y permitiendo presumir que la meta era obtener las ventajas ofrecidas por el artículo 103.3 de la Ley 43/1995 , se limitó a discrepar sin más de esta conclusión, sin realizar el profundo y extenso análisis que ahora presenta en casación y que hubiera demandado de la Sala de instancia una precisión detenida sobre la presencia de aquellas ventajas en respuesta a los argumentos que ahora desgrana pero que entonces silenció. Así las cosas, se ha de recordar que no puede alegar indefensión quien se coloca a sí mismo en tal situación o con su actitud coadyuva a su producción [véanse, por todas, las sentencias del Tribunal Constitucional 143/2003, de 14 de julio, FJ 4º, y 131/2007, de 4 de junio , FJ 5º].”

**Sentencia de 21 de Noviembre de 2012 , Recurso de Casación núm. 613/2010 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. Motivo económico válido inexistente. No existen argumentos definitivos que permitan afirmar que el art. 110.2 de la LIS , en la redacción vigente en el año 1998, cuando señala que la operación se hubiese realizado «principalmente con fines de fraude o evasión fiscal» debía entenderse como una remisión a la figura del fraude de ley contenida en el art. 24 de la LGT , o a la de simulación del art. 25. Operación de fusión por absorción realizada con la única finalidad de obtener un beneficio fiscal, al encontrarse la sociedad absorbida en quiebra técnica y sin ningún tipo de actividad económica, siendo lo procedente el tal caso la disolución y liquidación o bien la ampliación de capital a los efectos de equilibrar su patrimonio En el caso que nos ocupa la Sala de instancia analiza y plasma en el fundamento Jurídico Sexto los hechos que le llevan a la convicción de que la operación realizada no obedece a motivos económicos válidos, debiendo reconocerse que acertó en la conclusión a que llega, ya que resulta difícil aceptar la aplicación del régimen especial a operaciones que se articulan exclusivamente para el aprovechamiento de bases imponibles negativas pendientes de compensar, aún cuando tengan un efecto positivo en términos de ahorros de costes estructurales para el grupo.No transmisibilidad a favor de la sociedad matriz absorbente del**

**derecho de compensación de pérdidas producidas en el seno de la sociedad absorbida ..FDS Segundo a Cuarto.**

**Sentencia de 3 de Diciembre de 2012 , Recurso de Casación núm. 3841/2011. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000. Recurso de casación: inadmisión por carencia de fundamento. Existencia de motivos económicos válidos en la escisión total.**

**Por consiguiente, en el escrito de interposición del recurso en ningún momento se combate la conclusión a la que llega la Sala de instancia en el fundamento jurídico quinto de la sentencia recurrida, esto es, que, incluso con la intensidad exigida por la Inspección de los Tributos, la parte recurrente probó la existencia de motivos económicos válidos en la escisión total de «Edificios Sant Boi», y aun así se solicita de esta Sala la casación de la sentencia recurrida. Olvida el abogado del Estado con su proceder que, como hemos reiterado en multitud de ocasiones, la apreciación de las pruebas llevada a cabo por el Tribunal a quo únicamente puede acceder a la casación si, por el cauce de la letra d) del indicado precepto, se denuncia, como no ha ocurrido en el presente caso, la infracción de los preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o que la llevada a cabo resulta contraria a la razón e ilógica, conduciendo a resultados inverosímiles y evidenciando un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional, vulnerador del artículo 9, apartado 3, de la Constitución.FD Segundo**

**Sentencia de 13 de diciembre de 2012 , Recurso de Casación núm. 251/2010. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996, 1997, 1998 y 1999 .Fusión por absorción. Se plantea la cuestión de si la sociedad recurrente y absorbente podía compensar las bases imponibles negativas de las sociedades absorbidas --tesis de la recurrente- o, por el contrario, esa compensación se encontraba sujeta al límite previsto en el párrafo 2º del art. 104.3 de la LIS -tesis de la Administración compartida por la sentencia recurrida-. En el supuesto de que la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios correspondientes a dicha participación y su valor contable, sin exigir que las pérdidas soportadas por los socios anteriores hayan debido ser, para aplicar la limitación, efectivamente aplicadas en España.FD Tercero.**

## **7.Régimen fiscal de la minería**

### **7.1Beneficios fiscales**

#### **7.1.1.Factor de agotamiento minero**

**Sentencia de 24 de Noviembre de 2011 Recurso de Casación núm. 6066/2009 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Dotaciones de amortización. Factor Agotamiento. Aprovechamiento minero. La recurrente no se acogió al sistema de libertad de amortización, llevando a cabo los ajustes extracontables, sino que las dotaciones de amortización se registraron en contabilidad, tomando como base para la aplicación de los coeficientes previstos en el artículo 3.1 del Real Decreto 537/1997, un porcentaje superior al máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Alcance del "aprovechamiento minero: la actividad de "aprovechamiento" ha de ceñirse a la explotación de yacimiento o extracción del mineral, sin que se pueda considerar incluida ni la separación de la ganga ni la elaboración de un compuesto diferente, pues la explotación y aprovechamiento de yacimientos son actividades diferentes del tratamiento, beneficio o transformación de las materias primas. FDS Cuarto y Quinto. En idéntico sentido , Sentencia de 24 de noviembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 6572/2009 , FDS Cuarto y Quinto.**

**Sentencia de 7 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 4259/2009 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994. Limitación de la dotación deducible al importe de los beneficios declarados de la actividad minera , condición de la que carecen las quitas de deudas derivadas de un Convenio entre acreedores,**

**FD Quinto** “En el siguiente motivo se consideran infringidos los artículos 31.2 de la Ley 6/1977, de 4 de enero) , de Fomento de la Minería y el 4.2.b) y 4.2.e) del Real Decreto 1167/1978, de 2 de mayo que la desarrolla, al no admitir la sentencia la deducción de las dotaciones al Factor de Agotamiento efectuadas por la empresa. Entiende equivocada la apreciación del Tribunal de instancia de que el beneficio fiscal del llamado Factor de Agotamiento, solo es de aplicación a las empresas mineras y exclusivamente por su actividad minera, dentro de la cual no pueden considerarse contenidos o derivados de la misma los ingresos extraordinarios que obtuvo la empresa como consecuencia de la quita de sus deudas que fue acordada en el procedimiento de quiebra por el que atravesó. Entiende que la quita señalada es un ingreso obtenido en el seno o en el desarrollo de la actividad minera, la única, por otra parte, que realizaba CMC.

El Tribunal de instancia en relación con esta cuestión razonó lo siguiente (...)

Esta Sala comparte la doctrina sentada por la sentencia recurrida, cuyos fundamentos acepta en lo sustancial, pues además responden a los criterios sentados en la jurisprudencia de esta Sala en sus sentencias dictadas en la materia (SS de 16 de mayo de 2003 , 3 de junio de 2003 , 24 de octubre de 2010 , 26 de enero de 2004 , 22 de mayo de 2004 , 13 de febrero de 2007 y 21 de junio de 2010 ).

Es cierto que el artículo 4.2.E) del Decreto 1167/1978, de 2 de mayo, , que desarrolla el aspecto fiscal de la ley de Fomento de la Minería, señala que "En ningún caso la dotación al factor de agotamiento será superior a los beneficios declarados a efectos del Impuesto sobre Sociedades", pero de ello no puede extraerse que hasta ese límite cualquier beneficio que obtenga una empresa minera deban dotarse al dicho factor y obtener los beneficios que para él se establecen.

Es necesario que, además de cumplirse los requisitos establecidos para disfrutar de él, que el beneficio o ganancia obtenida derive de la actividad minera, como se infiere claramente del artículo 1º de dicho Decreto , condición de la que carecen las quitas de deudas derivadas de un Convenio entre acreedores, porque, aunque es posible que las obligaciones afectadas por las quitas se deban a gastos ocasionados por dicha actividad, una cosa es el gasto que originó el nacimiento de la deuda y otra, totalmente ajena, la naturaleza de la renta que ahora se genera por la cancelación de la deuda, que, como dice la Inspección, tiene su origen en una operación distinta -Convenio de acreedores- que nada tiene que ver con la actividad minera.

Es esta, por otra parte, a la conclusión que llega el art 4 del Decreto cuando en su apartado 2.A indica que "El factor de agotamiento no excederá del 30% de la parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que proceda del aprovechamiento de recursos mineros indicados en el apartado anterior (Sección C)", pudiendo optarse (art. 4.2.B) por un 15% por empresas que realicen el aprovechamiento de una o varias materias primas declaradas prioritarias en Plan Nacional de Abastecimiento; pero en todo caso se refiere a la parte de la base imponible que proceda de aprovechamiento de recursos mineros, sin que el apartado E) signifique otra cosa, que si esos porcentajes superan a los beneficios declarados a efectos fiscales en el IS, deberán reducirse hasta ese límite máximo.

Confundir, por último, actividad minera con las operaciones de quita en una quiebra, es tanto, como subvertir el sentido que una y otra tienen en la naturaleza de las cosas, y llevar más allá de sus justos términos el sentido del beneficio, que en su aplicación no admite interpretaciones analógicas o extensivas, según se desprende del artículo 23.3 de la ley General Tributaria .”.

**Sentencia de 27 de Marzo de 2012 , Recurso de Casación núm. 4382/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1994, 1995 y 1997. Factor agotamiento :**

**plazo de prescripción a efectos de comprobar "la efectividad y naturaleza de las inversiones del factor de agotamiento" . Cálculo de los intereses que deben integrarse en la base imponible .Periodificación del gasto amortizable.**

#### **FD Segundo(...)**

El motivo debe desestimarse, habida cuenta de que el artículo 37 de la Ley del Fomento de la Minería , ya establecía que "La parte de dotación no utilizada en el tiempo y para los fines indicados se adicionará a la base liquidable del ejercicio correspondiente a la expiración de un plazo de diez años...", habiendo indicado el art. 36. Uno, que "La dotación practicada en cada ejercicio deberá invertirse en el plazo de 10 años contados a partir del cierre de dicho ejercicio".

Es decir, a partir del momento en que se hace la dotación -en el caso presente ejercicios 1984 a 1988-, se abre un período de diez años dentro del cual puede materializarse la dotación, por lo que es lógico, que dentro de ese período no puede considerarse incumplido el requisito de inversión. Es a partir de finalizado esos diez años, cuando puede la Inspección cumplir la obligación que le impone el artículo 4.6 e) del Decreto 1167/1978, de 2 de mayo (RCL 1978, 1231) , de comprobar "la efectividad y naturaleza de las inversiones del factor de agotamiento", y para cumplir esa obligación dispone del plazo de cinco años establecido para la prescripción, en el artículo 64 LGT (RCL 2003, 2945) . Por tanto, las dotaciones del año 1984 podían materializarse a partir del 31 de diciembre de ese año hasta la misma fecha de 1994, por lo que las actuaciones inspectoras realizadas antes de finalizar el año 1999, no pueden considerarse prescritas."

**FD Tercero** "En su segundo motivo de casación, formulado al amparo de la letra c) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional , alega la parte recurrente incongruencia de la sentencia al no resolver la pretensión deducida como subsidiaria de la anterior de inexigibilidad de la deuda tributaria si en los ejercicios posteriores y antes de transcurrir los diez años desde el cierre del ejercicio 1984 existieron inversiones suficientes, como es el caso, a las que imputar la dotación al factor de agotamiento de ese ejercicio.

Ligado al anterior está el tercer motivo de casación en el que alega infracción del artículo 36.1 de la Ley 6/1977, de 4 de enero , de Fomento de la Minería . Señala que si por cualquier causa la Inspección no acepta la imputación de determinadas inversiones a la materialización del factor de agotamiento, la consecuencia será que esa dotación figurará como pendiente de materializar, pero no supone la pérdida del resto del plazo de diez años desde el cierre del ejercicio en que se llevó a cabo la dotación para proceder a su materialización, al ser eso una sanción que no está prevista en la Ley. De esta forma si han existido inversiones con las que materializar esa dotación durante el transcurso de esos años el efecto de esa no admisión de una determinada inversión como materialización carece de trascendencia alguna.

Efectivamente la sentencia no se pronuncia sobre esta cuestión de forma expresa, pero si la propia Sala de instancia, recogiendo los razonamientos del TEAC, considera que no se han acreditado los requisitos legales para poder gozar de la deducción al no haberse aportado los documentos justificativos de la materialización de las dotaciones efectuadas, resultaba innecesaria entrar a examinar la cuestión de si era posible o no imputarlas a otras inversiones cuya existencia no está probada.

Los motivos deben ser, por tanto, desestimados, en primer lugar, porque conforme a reiterada jurisprudencia de esta Sala y doctrina del Tribunal Constitucional, el requisito de congruencia del art. 67.1 de la Ley Jurisdiccional, no exige, para ser cumplido que el órgano judicial de respuesta pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones vertidas por las partes en sus escritos, pues se entiende cumplido, cuando de los sus razonamientos se induce, aunque sea tácitamente, cual ha sido el hilo conductor que lo ha llevado al fallo; y, en segundo término, porque la valoración de la prueba efectuada por el Tribunal de instancia no puede ser alterada en casación, salvo en los supuestos de error de hecho, irracionalidad o arbitrariedad, que aquí no concurren, máxime cuando no se ha dicho por la parte recurrente cuales son las prueba que acreditan tales inversiones, sin que la mera contabilidad baste si no va acompañada de respaldo documental alguno.”

**FD Cuarto** “En el cuarto motivo, para el caso de que se desestimen los anteriores, considera infringido el art. 37.1 de la Ley 6/1997, en relación con el cálculo de los intereses que deben integrarse en la base imponible, que deberán ser no por el total de la dotación sino sobre los impuestos aplazados por la dotación del factor de agotamiento, es decir, por los que hubiera satisfecho en su momento de no haber existido tal dotación.

El motivo debe estimarse pues el mencionado artículo establece que "La parte de dotación no utilizada en el tiempo y para los fines indicados se adicionará a la base liquidable del ejercicio correspondiente a la expiración del plazo de diez años, con el interés básico del Banco de España que legalmente corresponda sobre los impuestos aplazados".(...)

**FD Sexto**”En el motivo sexto aduce infracción del art. 64 de LGT, pues la periodificación del gasto amortizable derivado de la fusión por absorción de la sociedad A. LA R. A. S.A., en la que se puso de manifiesto una minusvalía derivada de la diferencia entre el valor teórico de las acciones en el momento de la fusión con su precio de adquisición un año antes, y que el TEAC y la sentencia atribuyen a un supuesto Fondo de Comercio y que debió ser contabilizado en 1990, no podía ser revisado por la Inspección al haber prescrito el derecho a revisar lo acontecido en 1990 y 1991.

El motivo debe desestimarse, pues fue en 1994, según recoge la sentencia recurrida (FJ 2º), mediante la amortización de una quinta parte del resultado de la absorción,

ANTISA traslada a ese período una parte de las reservas negativas contabilizadas como consecuencia de la fusión mediante absorción. Es a partir de este momento como debe computarse el plazo de prescripción de cinco años que no se habían cumplido cuando se inicia el procedimiento inspector el 28 de enero de 1999.”(...)

**Sentencia de 28 de Marzo de 2012, Recurso de Casación núm. 5800/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996 .Minoración de parte de la dotación efectuada por la empresa al Factor de Agotamiento en ejercicios anteriores. No resulta admisible que el requisito previsto en el artículo 114.4 de la Ley 43/95 sea un mero requisito formal intrascendente.**

**FD Sexto** “El motivo en el que se combate la confirmación que la sentencia de instancia hace de la regularización derivada de la no aceptación del "Factor de Agotamiento" hecho por la recurrente ha de ser desestimado.

No puede aceptarse que el requisito previsto en el artículo 114.4 de la Ley 43/95 es un mero requisito formal intrascendente. El citado precepto proclama: "El sujeto pasivo deberá recoger en la memoria de los diez ejercicios siguientes a aquel en el que se realizó la correspondiente reducción, el importe de ésta, las inversiones realizadas con cargo a la misma y las amortizaciones realizadas, así como cualquier disminución habida en las cuentas de reservas que se incrementaron como consecuencia de lo previsto en el apartado anterior y el destino de la misma. Estos hechos podrán ser objeto de comprobación durante este mismo período."

Es verdad que los requisitos formales no han de interpretarse de modo que dificulten las realidades subyacentes. Ocurre, sin embargo, que el mencionado requisito es un reconocimiento explícito, rotundo y terminante del obligado tributario de la existencia de una obligación "pendiente de cumplimiento" y de su alcance. Su omisión en la memoria es tanto como desconocer la obligación asumida y las circunstancias que la rodean, y destruir la garantía que tal mención se deriva.

La omisión del requisito mencionado, además de naturaleza formal, tiene evidentes aspectos sustantivos.”

**Sentencia de 19 de Junio de 2012, Recurso de Casación núm. 690/2010. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1997, 1998, 1999 y 2000 .Ilegalidad del artículo 47.D del Real Decreto 2362/1976 . Ley 21/1974, de 27 de junio, de Régimen Jurídico de la Exploración, Investigación y Explotación de Hidrocarburos no establece un plazo perentorio de 5 años para la practica de la inversión que consolide el beneficio fiscal de las deducciones de las dotaciones al factor de agotamiento, por tanto la Ley aceptaba que la inversión pudiera realizarse durante la vida de la correspondiente concesión, con lo que el establecimiento de un plazo de cinco años por el art. 47.D del Real Decreto 2362/1976 , por el que se aprueba el Reglamento de aquella Ley, supone la introducción de un requisito restrictivo para el ejercicio del derecho al incentivo fiscal, que lesiona los principios de reserva de Ley y jerarquía normativa. Ha existido, por tanto, una extralimitación reglamentaria**

respecto de lo establecido en la Ley 21/1974, que lesiona el principio de reserva de Ley, consagrado, en relación con los elementos esenciales del tributo, por el artículo 10 de la Ley General Tributaria . En este mismo sentido, en relación con la fijación de plazos reglamentarios, no previstos en la Ley, se ha pronunciado esta Sala en varias ocasiones -entre las más recientes las de 29 de abril de 2005, 9 de julio de 2008 y 30 de abril de 2009-. Pues bien, en el presente caso, se trata de restringir un beneficio tributario poniéndole un límite temporal para su efectividad, que no figura en la propia Ley, de la que parece inducirse (art. 47 D), que tal límite no es otro que el de la duración de la concesión, al referir al término de ésta la transferencia a la cuenta de resultados del correspondiente ejercicio económico del importe no invertido, para su integración en la base impositiva como ingreso. Es, por otra parte, un requisito esencial del beneficio "factor de agotamiento", pues su efectividad dependerá de que la inversión se realice en un período más o menos largo, y no cabe duda que esta dimensión temporal sólo puede establecerla quien tiene la potestad tributaria plena.FD Tercero

**Sentencia de 5 de Julio de 2012, Recurso de Casación núm. 3239/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996, 1997, 1998, 1999 y 2000. Base sobre la que debe girar la dotación al factor agotamiento a que se refiere el artículo 112.1 de la LIS 43/1995.El factor de agotamiento solamente alcanza a las actividades de aprovechamiento, esto es, a la explotación de yacimientos de esos minerales, por lo que las operaciones de beneficio de tales recursos minerales y geológicos no determinan el derecho a reducir la base imponible en concepto de factor de agotamiento.FD Tercero**

**Sentencia de 22 de Octubre de 2012, Recurso de Casación núm. 5432/2010. Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2000 y 2001. La Sala rechaza la interpretación extensa del término "aprovechamiento" y lo equipara a la actividad extractiva del mineral. Confirma el criterio de la Sala de instancia y de la Administración validando que el valor que debe incorporarse a la base para determinar el importe del factor de agotamiento se calcule sobre el coste de producción pues resulta coincidente con el criterio de valor contable. No se contempla el cálculo del factor de agotamiento sobre la totalidad de la base imponible, que como resultado contable se integra en la liquidación del impuesto, sino sólo sobre la parte de los rendimientos que tuvieron su origen en dichos «aprovechamientos». De no ser así, una empresa minera podría beneficiarse de la dotación más allá de la finalidad que la justifica, al extender el beneficio a la parte de los rendimientos no procedente de la actividad extractiva.**

**FD Segundo.”- Comenzando por la primera de las quejas y para fijar la noción de «aprovechamiento» a los efectos de delimitar el tratamiento fiscal de factor de agotamiento minero, no está de más recordar la razón de ser de esta deducción en la**

base imponible del impuesto sobre sociedades y el alcance con el que fue introducida en la Ley del tributo.

Como recordábamos en nuestra sentencia de 21 de junio de 2010 (casación 5397/05, FJ 2º), la Ley 6/1977, llamada de Fomento de la Minería, cuyo régimen jurídico fue posteriormente integrado y asumido por la Ley 43/1995, tenía por objeto, según indicaba al inicio de su preámbulo, garantizar un suministro adecuado de materias primas capaz de eliminar los riesgos de estrangulamiento y de garantizar la utilización óptima de la capacidad productiva nacional. Y, dada la estructura peculiar del sector de la minería, tanto para el capital, por existir una clara desproporción entre el inmovilizado y el valor de la producción, como para el trabajo, por la singular naturaleza de la actividad minera, dispuso un régimen especial, adoptando medidas de fomento, de índole financiera y tributaria (título III).

La Ley iniciaba su articulado delimitando el objeto. Así, en el artículo 1.1 dispuso que su propósito era promover y desarrollar, dentro y fuera del territorio nacional, la exploración, la investigación, la explotación y el beneficio mineros con el fin de procurar el abastecimiento de materias primas a la industria española. Precisaba en el artículo 2.1, que se aplicaría a las actividades de explotación e investigación mineras, de aprovechamiento de yacimientos de origen natural o artificial y de otros recursos mineros, así como al tratamiento, beneficio o primera transformación de materias primas minerales, con exclusión de las actividades consistentes en la mera prestación de servicios para la realización o desarrollo de las mismas.

En lo que se refiere a las medidas fiscales de fomento, la sección primera del capítulo II, del título III, ordenó algunos beneficios de esa naturaleza (libertad de amortización en activos mineros durante diez años -artículo 26- y reducción hasta un 95 por 100 de determinados impuestos -artículos 27 y 28-), permitiendo en la sección segunda deducir de la base imponible del impuesto sobre sociedades las cantidades destinadas a dotar el factor de agotamiento, con el compromiso de invertirlos en el plazo de diez años desde el cierre del ejercicio en que se practicara la dotación (artículos 32.1 y 36.1 ).

Limitaba la propia Ley en su artículo 30, la aplicación del régimen del factor de agotamiento a «las personas físicas o jurídicas que realicen al amparo de la Ley de Minas "el aprovechamiento" de uno o varios de los siguientes recursos [...]».

En contra de la interpretación que la recurrente pretende del término «aprovechamiento», hemos descartado una exégesis amplia del concepto de actividad minera y de su explotación. Según recordábamos en la sentencia antes citada (FJ 3º), el Diccionario de la Lengua Española dice que «explotar» consiste en extraer de las minas las riquezas que contienen (primera acepción). Por otro lado, tal significado es el que se obtiene de la regulación contenida en la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas (BOE de 24 de julio), en sus artículos 60 y siguientes; en particular de su artículo 67, en el que, refiriéndose a los recursos de la Sección C), se indica que tan pronto como la investigación demuestre la existencia de un recurso, el titular del permiso de investigación, siempre que esté vigente, puede solicitar la concesión de la explotación sobre la totalidad o parte del terreno comprendido en el perímetro de la investigación, esto es, quedar habilitado para extraer el recurso mineral encontrado. Por lo tanto, el aprovechamiento consiste y queda circunscrito a la actividad extractiva del mineral.

Esta misma idea está recogida en las sentencias de 24 de noviembre de 2011 (casación 6572/09, FJ 5º) y 5 de julio de 2012 (casación 3239/09, FJ 3º), al delimitar la interpretación del concepto, tanto al amparo de la Ley 6/1977 como del artículo 112 de la Ley 43/1995 (...).

**FD Tercero** .-“ El segundo motivo del recurso discute el valor que debe incorporarse a la base para determinar el importe del factor de agotamiento. En síntesis, «M.» sostiene que debe ser tenido en cuenta el valor en venta del material, mientras que la Administración tributaria y la sentencia discutida sostienen que el dato a tomar en consideración es el coste de producción.

Recordemos que el artículo 112 de la Ley 43/1995 establecía que:

«1. Podrán reducir la base imponible, en el importe de las cantidades que destinen, en concepto de factor de agotamiento, los sujetos pasivos que realicen, al amparo de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas, el aprovechamiento de uno o varios de los siguientes recursos:

a) Los comprendidos en la sección C del artículo 3.º de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas, y en la sección D creada por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, que modifica la Ley de Minas.

b) Los obtenidos a partir de yacimientos de origen no natural pertenecientes a la sección B del referido artículo, siempre que los productos recuperados o transformados se hallen clasificados en la sección C o en la sección D creada por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, que modifica la Ley de Minas.

2. El factor de agotamiento no excederá del 30 por 100 de la parte de base imponible correspondiente a los aprovechamientos señalados en el apartado anterior.

3. Las entidades que realicen los aprovechamientos de una o varias materias primas minerales declaradas prioritarias en el Plan Nacional de Abastecimiento, podrán optar, en la actividad referente a estos recursos, por que el factor de agotamiento sea de hasta el 15 por 100 del valor de los minerales vendidos, considerándose también como tales los consumidos por las mismas empresas para su posterior tratamiento o transformación. En este caso, la dotación para el factor de agotamiento no podrá ser superior a la parte de base imponible correspondiente al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos señalados y de los productos que incorporen dichas sustancias y otras derivadas de las mismas. [...]».

El precepto recogió, en sustancia, las particularidades tributarias que introdujo la Ley 6/1977, completadas por su Reglamento de desarrollo, por lo que, en contestación a parte de la queja formulada por «Magnesitas», debemos descartar cualquier reproche por las referencias que la sentencia impugnada hizo a esa Ley y a su Reglamento. Como veremos, en nada afectan a la decisión del litigio.

Esta misma queja ha sido ya planteada ante esta Sala, rechazándose en la sentencia ya citada de 5 de julio de 2012 (casación 3239/09, FJ 4º), en la que, tras considerar acertados los argumentos de la Sala de instancia, añadíamos que las consideraciones

efectuadas por la actora «-no muy claras- en torno a los costes de producción y precio de venta, pero que, aun cuando puedan ser respetables teóricamente, no alcanzan respuesta concreta alguna que acredite que el método de la Inspección hubiera sido lesivo o contrario a derecho, ya que el único norte de su argumentación viene condicionado por el señalado prejuicio de única actividad».

No está de más realizar algunas puntualizaciones para iluminar las anteriores reflexiones sobre esta cuestión. Si lo que se discute es el valor del mineral que ha sido tenido en cuenta para la determinación del factor de agotamiento, podemos afirmar que el criterio de la Administración y de la Sala de instancia fueron los correctos:

(1º) En primer lugar, conviene tener presente que la base imponible del impuesto sobre sociedades, ex artículo 10.3 de la Ley 43/1995 se determina, en estimación directa, corrigiendo el resultado contable, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en dicha Ley, previsión que obliga a partir de los criterios utilizados por las normas contables. Pues bien, siguiendo los criterios de contabilización y las normas de valoración contempladas en la parte quinta del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (BOE de 27 de diciembre), vigente hasta el 1 de enero de 2008, se constata que su apartado tercero establecía que los bienes comprendidos en el inmovilizado material debían valorarse al precio de adquisición o al coste de producción. Idéntico criterio valorativo contemplaba el apartado trece para las existencias. En consecuencia, no cabe negar que el de coste de producción sea un criterio fiscalmente adecuado para fijar el valor del mineral, en orden a calcular el importe del factor de agotamiento.

(2º) En segundo término, ya hemos señalado que el factor de agotamiento está vinculado al concepto de aprovechamiento y que la jurisprudencia ha limitado el aprovechamiento a la labor extractiva, descartando los efectos que las posteriores actividades productivas, industriales o comerciales pueden tener sobre el material obtenido y sobre el valor de los bienes resultado del proceso económico. Si nos atuviéramos al precio de venta, estaríamos distorsionando la verdadera naturaleza y el alcance que hemos establecido para el binomio «aprovechamiento-factor de agotamiento».

(3º) Finalmente, se ha de tener en cuenta que, cuando el apartado 3 del artículo 112 de la Ley 43/1995 se refiere a «aprovechamientos de una o varias materias primas minerales declaradas prioritarias en el Plan Nacional de Abastecimiento, [permitiendo] optar, en la actividad referente a estos recursos, por que el factor de agotamiento sea de hasta el 15 por 100 del valor de los minerales vendidos, considerándose también como tales los consumidos por las mismas empresas para su posterior tratamiento o transformación», en ningún caso está diciendo que deba ser tenido en cuenta para el cálculo del factor el valor «en venta» de los minerales, sino el «de los minerales vendidos», noción perfectamente compatible con el «valor de producción» de los minerales que finalmente fueron enajenados, incluidos los autoconsumidos en el proceso de transformación.

Los razonamientos expuestos, igual que en la anterior queja, nos llevan a desestimar esta segunda.

**FD Cuarto** - El motivo relativo al cálculo del factor de agotamiento y de la «base imponible» sobre la que procede aplicar la reducción para hallarlo, constituye la tercera queja formulada por la sociedad recurrente, quien critica que la Administración haya acudido a un *tertium genus* no contemplado en la legislación mercantil, como en su opinión son las nociones de «base imponible previa» y de lo que la Administración denomina «cálculo circular».

(A) De entrada, debemos dejar sentada la naturaleza del factor de agotamiento. En la exposición de motivos de la Ley 6/1977, al justificar la modificación, se indicaba que favorecería la investigación minera y la puesta en explotación de yacimientos, permitiendo, por lo tanto, sustituir los criaderos agotados por otros mediante el descubrimiento y removilización de nuevas reservas. Se añadía que en la generalidad de los casos la dotación a la cuenta correspondiente podría hacerse por deducción de una parte de la base imponible del impuesto sobre sociedades, precisando que, cuando se tratase de materias primas declaradas prioritarias, podrían optar las empresas por practicar la deducción sobre un porcentaje del valor de los minerales vendibles, lo que configuraría un régimen «decididamente estimulante». En su artículo 33 se decía expresamente que las empresas que se acogieran a este régimen debían crear en el pasivo de su balance una cuenta con la denominación «factor de agotamiento», en la que por contabilidad auxiliar se consignaría al final de cada ejercicio «la dotación» por cada una de las explotaciones mineras.

Se trata, pues, de una dotación específica para este tipo de sociedades, y así debía ser contabilizada. Por lo tanto, le resulta aplicable la disciplina del posterior Plan General de Contabilidad aprobado en 1990, que, al regular la elaboración de las cuentas anuales, contemplaba, en su norma octava, los diferentes tipos de dotaciones como correcciones del ejercicio para eliminar los beneficios o las pérdidas que fueran su consecuencia.

Por ello, y de conformidad con el artículo 10 de la Ley 43/1995, constituye una de las dotaciones (y por tanto gastos deducibles) que debe servir para la determinación de la base imponible del impuesto, con las particularidades que, en torno a su cuantificación y límites, veremos a continuación.

(B) En segundo lugar, no podemos compartir la distinción que hace «Magnesitas» entre base imponible y base liquidable, para justificar su impugnación y criticar los razonamientos de la sentencia impugnada. Para empezar, se basa en la regulación que actualmente establecen los artículos 50.1 y 54 de la Ley General Tributaria de 2003, texto legal que no estaba aún en vigor en los periodos impositivos objeto de este litigio. Y, aunque así fuera, se ha de tener presente que la base liquidable, como resultado de aplicar a la imponible las reducciones previstas en la ley, sólo adquiere existencia propia cuando así esté expresamente previsto o, como literalmente dice el artículo 54, «en su caso». En otras palabras, cualquier reducción establecida por la ley no convierte a la base imponible en liquidable; su existencia tiene que estar prevista y determinada por la normativa propia de cada tributo.

Examinado el concepto a la luz de la Ley 43/1995, podemos afirmar que en el impuesto sobre sociedades no existe de *lata* data la noción de base liquidable. Únicamente se regulan, en el artículo 10, los principios básicos para la cuantificación del impuesto o la magnitud económica sobre la que opera parte del resultado contable, a través de la que,

aplicando los correspondientes ajustes extracontables o «fiscales», se determina la base imponible del impuesto.

(C) En tercer y último lugar, la redacción del artículo 112, apartados 2) y 3, de la Ley 43/1995, donde se prevén dos formas para calcular el factor de agotamiento, en ningún caso autoriza la interpretación pretendida por la entidad recurrente. Cuando el precepto habla de «reducción» se refiere a «la parte de base imponible [...] correspondiente a los aprovechamientos señalados en el apartado anterior [...]» (apartado 2) o «a la parte de la base imponible correspondiente al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos» (apartado 3). Es decir, no contempla el cálculo del factor de agotamiento sobre la totalidad de la base imponible, que como resultado contable se integra en la liquidación del impuesto, sino sólo sobre la parte de los rendimientos que tuvieron su origen en dichos «aprovechamientos». De no ser así, una empresa minera podría beneficiarse de la dotación más allá de la finalidad que la justifica, al extender el beneficio a la parte de los rendimientos no procedente de la actividad extractiva.

Este planteamiento subyace en la utilización por la Administración de la expresión «base imponible previa», es decir, la originada sólo en este tipo de aprovechamientos, y que, si bien no es una noción fiscalmente ortodoxa, resulta muy útil para expresar la manera en que se llevó a cabo la cuantificación de la dotación. La operación denominada «cálculo circular» representa el proceso matemático utilizado por la Administración para hallar el porcentaje sobre el que, acudiendo a la parte de la base imponible procedente exclusivamente de los citados aprovechamientos, puede aplicarse el factor de agotamiento.

En definitiva, una vez conocida esa parte de la base imponible o, empleando la terminología a la que acudió la Administración, la «base imponible previa» y el importe del factor de agotamiento, se pueden aplicar los porcentaje a los que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 112 de la Ley 43/1995, para determinar el límite máximo de la deducción que al impuesto se puede llevar por esta dotación.

Lo dicho nos lleva al rechazo de este tercer motivo de casación y, con él, al de la totalidad del presente recurso.”

## **8. Empresas de reducida dimensión**

### **8.1 Régimen jurídico**

**Sentencia de 1 de Marzo de 2012 „Recurso de Casación núm. 422/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Inaplicación de dicho régimen. Grupo de sociedades : cifra de negocios .**

**FD Sexto-** “El problema del cuarto motivo al que debemos dar respuesta deriva de que el artículo 122.1 de la Ley 43/1995 ) , dispone que cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio , el importe

de la cifra relativa de negocios se referirá al conjunto de entidades perteneciente a dicho grupo. Y el precepto remitido hace referencia, efectivamente, a las situaciones en que una sociedad que sea socio de otra se encuentra en relación a ésta en alguna de las siguientes situaciones: posea la mayoría de los derechos de voto; tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del Consejo de Administración; pueda disponer, en virtud de los acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto; haya nombrado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los ejercicios inmediatamente anteriores. Pero además el artículo 122 extiende la consideración de grupo, al señalar que "Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física , por sí sola o conjuntamente, con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio ".

Por tanto, cuando las personas vinculadas por la clase de parentesco y grado indicados sean a la vez socios de distintas sociedades y se encuentren en la situación del artículo 42 del Código de Comercio y habrá de tenerse en cuenta el importe neto de la cifra de negocios de todas ellas.

Pues bien, sentadas las premisas indicadas, el motivo ha de decaer por cuanto las sociedades INMOBILIARIA A., S.A. y 101 G., S.A., tienen socios comunes que por sí solos o conjuntamente con otros, ligados por vínculo de parentesco de consanguinidad de segundo grado, ostentan la mayoría de los derechos de voto”.

SEPTIMO

## **9. Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero**

### **9.1.Fundamento y normativa aplicable**

**Sentencia de 30 de Marzo de 2011, Recurso de Casación núm. 4442/2006 Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Pero este modo de razonar supone la previa corrección de todos los parámetros en juego, y que posibilitan la aplicación de lo dispuesto en la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/88, de 29 de Julio , sobre disciplina e intervención de las Entidades de Crédito. Si, como aquí sucede, la proporción suelo-edificación no era la correcta en el modo en que la llevaron a cabo los contratantes, su correcta fijación exige una determinación distinta de los valores de suelo y edificación. Lo que parece claramente inaceptable es que por el hecho de que dichos parámetros estén fijados, aunque sea de modo equivocado, que es lo que la Administración sostiene, la real proporción entre ellos quede al margen de la comprobación administrativa.**

FD Segundo “En el primero de los motivos de casación se alegan como infringidos lo dispuesto en los artículos 13 e) de la Ley 612/78, de 27 de diciembre SIC , reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en la Disposición Adicional Séptima (Núm. 6) de la Ley 26/88 y artículo 9.3 de la .La recurrente plantea en este motivo que se dedujo la totalidad de las cuotas pagadas a la sociedad arrendadora correspondientes a un contrato de arrendamiento financiero de un edificio formalizado en 1989 y en el que las partes asignaban como valor del suelo la suma de 74.074.443 ptas. (equivalentes a 445.196,37 euros) e imputaba íntegramente la misma al valor de la opción de compra. La Inspección discrepa del valor anterior asignado al terreno y determina un valor distinto, que considera no amortizable. La diferencia entre ambos valores la imputa, proporcionalmente, a todas y cada una de las cuotas satisfechas a la sociedad arrendadora.

Cuestión idéntica a la ahora decidida fue resuelta en nuestra sentencia de 19 de noviembre de 2008 entre los mismos litigantes. La identidad sustancial de la problemática debatida en ambos recursos obliga a reproducir la doctrina entonces declarada.

En dicha sentencia se afirmaba: "En el segundo motivo, la entidad recurrente alega diversas razones para rechazar la regularización que por ella se combate. Derivan los diferentes motivos que se esgrimen del mayor valor del terreno a juicio de la Administración que fue objeto de arrendamiento financiero con respecto al que los contratantes establecieron en el contrato de arrendamiento financiero.

De entrada, no es discutible la posibilidad de comprobar el valor de los bienes por parte de la Administración conforme se infiere del artículo 52 de la L.G.T .

Ha de rechazarse, de otro lado la existencia de valores firmes para la Administración por haber sido determinados tales valores en el año 1989 por arrendador y arrendatario y no haber procedido la Administración a su rectificación. Efectivamente, el que tales valores hayan sido aceptados para ejercicios ya prescritos no implica que la Administración haya de pasar por ellos cuando se trata de hacerlos valer (sus efectos) en ejercicios no prescritos. Efectivamente, una cosa es que no se puedan revisar los ejercicios prescritos, y, otra, bien distinta, que la Administración tenga que pasar por decisiones de terceros que por afectar a ejercicios prescritos no pueden ser revisadas pero siguen produciendo efectos, integrantes del hecho imponible, sobre ejercicios no prescritos. Pues bien, las afirmaciones, negadoras de la posibilidad de comprobar los valores declarados por los administrados por el hecho de que tales declaraciones fueron realizadas en ejercicios prescritos y no han sido rectificadas por la Administración, son rechazables y no tienen sustento en la doctrina de los actos propios.

En primer lugar, porque los actos de los que surge la doctrina de los actos propios referidos a la Administración requieren que los mismos hayan sido dictados por la

Administración, lo que evidentemente aquí no sucede, pues, por definición, el acto en cuestión es un acto unilateral o bilateral, pero ajeno a ella. En segundo término, el hecho de que la Administración no haya comprobado dicho acto dentro del periodo prescriptivo no convierte el acto en cuestión en un acto propio de la Administración en virtud de la prescripción, sino en un acto no susceptible de modificación por la Administración, lo que es una cosa diferente.

Otro de los aspectos por el que se impugna la regularización que se analiza es por el método utilizado por la Administración para fijar el valor del bien (suelo y edificación) cuya determinación ha dado lugar a la regularización combatida. En esencia, el método seguido ha consistido en tomar como referencia el valor catastral del año 1998, facilitado por la Dirección General del Catastro, de suelo y edificación, y aplicar, en sentido inverso, los coeficientes de actualización aprobados por las diferentes Leyes de Presupuestos. Obtenida la proporción, en 1994, entre el valor del suelo y el de la construcción, esa proporción es luego trasladada a las diferentes cuotas de leasing pagadas anualmente, y en concreto en el ejercicio liquidado. Seguidamente de la cuota de leasing anual se deduce el importe que no tienen naturaleza amortizable, por referirse al suelo. En opinión, de la Sala la Administración se ha atendido al método de valoración de bienes establecido en el artículo 52 de la L.G.T . (<<estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal -apartado a; y dictamen de peritos - apartado d>>).

El citado artículo 52 , preve para impugnar este procedimiento acudir a la tasación pericial contradictoria, lo que al no haber sido hecho desvirtúa el razonamiento de la recurrente. En casación la entidad recurrente sostiene que esta tasación pericial contradictoria era innecesaria si se tiene en cuenta que lo discutido no era el valor del suelo y de lo construido sino la proporción entre ellos. Desde un plano general es patente que ese razonamiento no desvirtúa sino que confirma la exigencia de la tasación pericial contradictoria pues la determinación de la proporción entre suelo y edificación exige la necesaria valoración de los precios del suelo y de lo construido. Además, los razonamientos de la recurrente en las páginas 26 y siguientes del Recurso de Casación ponen de manifiesto la necesidad de esa pericial contradictoria para anular la regularización que se combate. Puede sostenerse, razonablemente, que el método seguido para determinar los valores de suelo y edificación no haya sido el más acertado, pero precisamente por ello, y a fin de acreditar ese extremo, la pericial contradictoria era insoslayable.

Finalmente, y para acabar con este punto, la recurrente entiende que el método seguido es rechazable porque el valor atribuible al suelo era conocido lo que se infiere de la Resolución de la Dirección General de Tributos de 1 de Febrero de 1990 cuando afirma: <<cuando no se conozca el valor atribuible al suelo, se calculará atendiendo a la

proporción en que éste se encuentre en relación con el valor catastral, tomando como base los valores catastrales.>>.

Pero este modo de razonar supone la previa corrección de todos los parámetros en juego, y que posibilitan la aplicación de lo dispuesto en la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/88, de 29 de Julio , sobre disciplina e intervención de las Entidades de Crédito. Si, como aquí sucede, la proporción suelo-edificación no era la correcta en el modo en que la llevaron a cabo los contratantes, su correcta fijación exige una determinación distinta de los valores de suelo y edificación. Lo que parece claramente inaceptable es que por el hecho de que dichos parámetros estén fijados, aunque sea de modo equivocado, que es lo que la Administración sostiene, la real proporción entre ellos quede al margen de la comprobación administrativa. Contrariamente, es la exigencia de proporcionalidad entre uno y otro la que permite revisar la realidad de las determinaciones inicialmente asignadas por las partes a cada uno de los componentes del inmueble (suelo y edificación).".

Lo razonado nos lleva a la desestimación del motivo.

Unicamente ha de añadirse que todas las cuestiones atinentes a la valoración de la prueba efectuada por el Tribunal de Instancia han quedado excluidas del Recurso de Casación al no haber sido esgrimido el motivo de casación adecuado para combatir la mencionada valoración.”.En los mismos términos, **Sentencia de 31 de Marzo de 2011 , Recurso de Casación núm. 3785/2006, FD Tercero**

**Sentencia de 28 de Diciembre de 2011, Recurso de Casación núm. 6232/2009 . Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Declaración Consolidada , ejercicios 1996/1997, 1997/1998 y 1998/1999. Régimen previsto en el artículo 11.3 de la Ley del Impuesto de Sociedades en lugar del artículo 128 de la LIS. Procedencia al no tratarse propiamente de un arrendamiento financiero .FD Sexto**

**Sentencia de 7 de Junio de 2012, Recurso de Casación núm. 3959/2009. Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios ,1994, 1995, 1996 y 1997. Eliminación como gasto deducible el importe de las cuotas de leasing correspondiente a dos locales, al no haber estado nunca arrendados a lo largo de los ocho años.. Disposición Adicional Séptima 1 de la Ley 26/1988 de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de la Entidades de Crédito. Subrogación en la entidad adquirente de la obligación pendiente de cumplirse, permanencia de la inversión durante diez años, en la sociedad transmitente.**

**FD Tercero” (...)** Con todo, debe señalarse que existe un dato de todo punto elocuente, cual es que los citados locales nunca estuvieron arrendados, y que incumbiéndole a la parte que pretende la deducción la prueba del presupuesto desencadenante de este derecho, lo cierto es que constan en el expediente, y así es resaltado por la propia Inspección, que se hizo a la recurrente reiterados requerimientos, sin haber aportado

ninguna justificación de la afección a actividad alguna de los locales, con evidentes contradicciones de haber puesto en el mercado de arrendamiento los locales mediante anuncios, con las condiciones pactadas en el contrato de leasing respecto del Banco de Inversión, S.A., único al que se podían ceder.”

**FD Cuarto**” ( ...) Pues bien, la lectura atenta del acuerdo de liquidación de 11 de diciembre de 2000, y especialmente de su cuarto Considerando, no hay referencia alguna a que por el hecho de que se trata de una aportación no dineraria y no de una rama de actividad, resulte evidente que los bienes dejan de estar afecto a una actividad empresarial. Se trata por tanto de un debate extraño a la razón de decidir de la Administración Tributaria, con todo, hemos de convenir con la recurrente, que la afectación a una actividad empresarial nada tiene que ver con que se trate de aportación de rama de actividad o no, en tanto que respecto de las aportaciones no dinerarias su afectación tendrá que ver con la propia naturaleza de los bienes o derechos que transmitan y de la concreta actividad a la que se dedique la adquirente. Visto los términos del artº 104.2 de la LIS , y el alcance que ya hemos delimitado anteriormente, en especial el carácter de continuidad en los derechos y obligaciones fiscales, en principio, la sociedad adquirente va a poder practicarse los incentivos fiscales asociados a los bienes y derechos transmitidos, por lo que lo procedente era comprobar la actividad empresarial de la entidad adquirente y su virtualidad para afectar los bienes o derechos adquiridos a aquella; sin que resultara procedente, sin más, apodícticamente, sin justificación alguna, considerar que como no se trata de una transmisión de rama de actividad decae la afectación.

El motivo, por tanto, debe acogerse.”

**Sentencia de 3 de Diciembre de 2012, Recurso de Casación núm. 1025/2011, Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1996, 1997 y 1998. Inexistencia de contratos de arrendamiento financiero y del beneficio especial : las partes de las cuotas del leasing - incluyendo tales entregas- relativas a la recuperación del coste del bien tenían carácter decreciente en términos anuales, en lugar de creciente o igual. . .La Ley aborda la regulación general de las operaciones de arrendamiento financiero. La Sala no admite a trámite el tercer motivo y declara que no ha lugar a los otros dos motivos del presente recurso de casación en base a que la finalidad de evitar que bajo la apariencia de un leasing se lleven a cabo operaciones que en realidad encubren una compraventa a plazos, ni siquiera sea ajena a la cláusula antiabuso que supone el requisito previsto en el apartado 4 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988 y en el artículo 128.4 de la Ley 43/1995. Esa finalidad prioritaria se desprende con claridad de la exposición de motivos de la Ley 26/1988: « la Ley aborda la regulación general de las operaciones de arrendamiento financiero. Sus normas reproducen, mejorándolas en algunos aspectos técnicos, las establecidas en la regulación anterior. Pero se introducen modificaciones en el tratamiento fiscal, que en la regulación precedente equivalía a la admisión de un principio ilimitado de libertad de amortización. Así, se establece la desagregación de las cuotas de arrendamiento en un componente de carga financiera y otro de recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, que sería el equivalente al concepto de amortización en el caso de una adquisición definitiva. Se acepta el principio de que ese segundo componente constituye un**

**gasto amortizable para el arrendatario, pero se dispone que deberá ser de cuantía igual o creciente a lo largo del periodo contractual , para evitar una anticipación de gastos amortizables a través de cuantías decrecientes".FD Quinto**

## **9.2 Lease-back.**

**Sentencia de 28 de Febrero de 2011 ,Recurso de Casación núm. 1928/2006 . Impuesto sobre Sociedades,,ejercicio 1989. Finalidad financiera. Inexistencia de lease-back y si de un préstamo que es el verdadero contrato celebrado, por lo que no existe incremento patrimonial .**

**FD Primero** “El objeto de este debate casacional es una sentencia que se pronunció, entre otros extremos, sobre la liquidación del impuesto de sociedades de la entidad recurrente del año 1989, respecto al que, mediante acta de disconformidad extendida el 25 de febrero de 1994, se modificó la base declarada por los conceptos de menor importe de gastos deducibles y por incremento patrimonial.(...)

**FD Cuarto** “Como hemos dejado indicado, ese debate tiene un presupuesto fáctico, cuales el de determinar cual de las partes intervinientes en el proceso esta en lo cierto respecto al diferente valor que cada una de ellas adjudica al local objeto del contrato.

Sobre este punto cabe observar que la posición de a Administración demandada ha sido, fundamentalmente, la de que en el contrato figura el precio de 350.000.000 de pts y de que la parte no ha superado la carga probatoria de acreditar que en realidad dicha suma no será la de su real valor en el mercado, sino la de 75.000.000 defendida por ella.

Sin desconocer, por supuesto, la solidez de la postura del Abogado del Estado, sin embargo nuestra convicción se inclina en favor de la tesis de la actora en este concreto aspecto, pues del conjunto de elementos relacionados con la cuestión, ninguno de ellos nos desvía de la idea de que , en efecto, el último de los precios indicados es el que respondía a la realidad, porque si bien es cierto que alguno de los argumentos ofrecidos para aceptarlo así podría aparecer aisladamente considerado con insuficiencia para originar una convicción en este sentido, sin embargo apreciados en su conjunto forman una clara línea con hitos todos ellos en favor de la afirmación de la parte demandada, como lo acredita la coincidencia de que ese fue el valor tenido en cuenta a la hora de determinar las acciones a entregar a quien aportó el inmueble a la sociedad, así como el determinante de la autoliquidación a efectos del ITP y el adjudicado en el Catastro, a lo que se une que, finalmente, a consecuencia de la aciaga marcha para la entidad demandante de sus asuntos económicos, la entidad E. procedió a vender el local por el referido precio de 75.000.000, ejecutando aparte la garantía personal que había prestado el socio mayoritario de A., S.A., por el exceso de dicha cantidad, datos todos ellos que abonan en favor de aceptar la tesis de esta sociedad, a su vez coonestada por la licencia

municipal concedida para realizar las obras y declaraciones testificales de quienes habían sido encargados de los proyectos idóneos para la conversión del local a la finalidad de explotación de un disco-bar-restaurant.

**FD Quinto**”Una vez admitido que la operación sobre la que se ha practicado la liquidación litigiosa tenía una finalidad financiera, lo que justifica la diferencia entre el valor del inmueble y el precio pactado para su venta a la sociedad de leasing, es de obligada consecuencia que apliquemos la doctrina que bien recientemente, en sentencias de 22 de enero de 2009 y de 17 de junio de 2010 , hemos mantenido,

"...bajo la apariencia formal de un contrato de compraventa y posterior adquisición mediante arrendamiento financiero del mismo bien se esconde una operación de préstamo para financiar la adquisición o construcción de otros bienes, siendo el precio fijado en la compraventa la cuantía de los recursos que el sujeto pasivo necesitaba para financiar su inversión. Las operaciones descritas constituyen una simulación relativa pues la causa verdadera de los contratos celebrados es distinta de la que aparentemente se invoca: es un préstamo y no una compraventa. Bajo la apariencia formal de un contrato de compraventa y posterior adquisición mediante arrendamiento financiero del mismo bien, se esconde una operación de préstamo para financiar la adquisición o construcción de otros bienes, siendo el precio fijado en la compraventa la cuantía de los recursos que el sujeto pasivo necesitaba para financiar su inversión. En consecuencia, no hubo incremento de patrimonio en la transmisión ."

Queda así resuelto la improcedencia de gravar a la entidad recurrente en el impuesto de sociedades del año 1989 por el incremento patrimonial sobre el que versa el litigio, con la consiguiente obligación de la Administración de devolver las cantidades indebidamente ingresadas por este concepto, junto con los intereses de demora hasta que dicha devolución se haga efectiva.”

**Sentencia de 3 de Marzo de 2011 ,Recurso de Casación núm. 4775/2006 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1991, 1992,1993 y 1994. Inexistencia de lease-back e improcedencia de la deducción por operaciones de arrendamiento financiero . Si la finalidad del lease-back es obtener financiación, cabe indicar que la entidad no recibe en el momento de la venta de los activos su importe, sino que se instrumenta a través de pagarés de vencimiento sincronizados con el pago de las cuotas de leasing . Tampoco existió riesgo para las entidades de leasing. El riesgo resulta esencial en los contratos aleatorios, y no en las operaciones crediticias, y lo cierto es que si bien suele ser habitual la adopción de medidas por las entidades financieras para asegurar el buen fin de la operación, en el leasing, esa garantía viene representada por el mantenimiento de la propiedad del bien arrendado hasta que**

se ejercita la opción de compra por la arrendataría . Innecesariedad del fraude de Ley. No economía de opción.FD Quinto

Sentencia de 1 de Abril de 2011 ,Recurso de Casación núm. 3963/2006 Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1989,Simulación: la auténtica razón de decidir de la sentencia ha sido la de que la finalidad de lease-back es obtener financiación y es lo cierto que no ha obtenido financiación alguna, ya que quedó eliminada al pignorarse el derecho de crédito en que se materializa el efectivo recibido por la empresa a favor de la entidad arrendadora en concepto de prenda, en garantía del buen fin de la operación. Los elementos del inmovilizado se enajenaron por un precio muy superior a su valor contable. Con ocasión de esta venta se originaron unos incrementos de patrimonio, declarados exentos por reinversión. En la misma fecha de celebración de los contratos de compraventa, la entidad recurrente suscribe como arrendataria sendos contratos de arrendamiento financiero sobre los activos transmitidos a las citadas entidades. Lo que debió suponer una mejora de tesorería quedó anulada al suscribirse entre las partes una póliza de pignoración como garantía adicional. No es necesario dar trámite de audiencia del art. 33 de la LJCA cuando no constituye la ratio decidendi, y además fue un argumento utilizado por la resolución del TEAR. No cabe la valoración de hechos en casación, salvo infracción de los preceptos reguladores de la prueba o de su aplicación tasada . FDS Segundo a Sexto. En el mismo sentido, la Sentencia de 2 de Abril de 2011, Recurso de Casación núm. 2669/2006, FDS Segundo a Sexto. No economía de opción.

Sentencia de 6 de Julio de 2011, Recurso de Casación núm. 2669/2006. Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1992 .Lease-back. Improcedencia .El valor contable del bien del inmovilizado que la entidad vende se encontraba amortizado casi en su totalidad, mientras que se vende por un precio de 200.000.000 ptas, de tal forma que un bien que está contablemente amortizado se vende por un valor muy superior incluso al originario Es verdad, como la entidad recurrente afirma, que no han existido en el plano temporal "vencimientos sincrónicos" completos de pagarés con cuotas de leasing pero no es menos cierto que esta sincronía de "cuotas leasing y pagarés" se ha dado en términos cuantitativos..En lo referente a la operación de lease-back, el recurrente no debe olvidar dos circunstancias. La primera de ellas, es la de que son sus propios libros mercantiles (contables) los que especifican que el valor de los remolcadores es cero, con lo que afirmamos que no se trata de que la Inspección desvirtúe el valor que los otorgantes dieron a los remolcadores en la escritura pública de lease-back, sino que el valor dado a los mencionados remolcadores no se ajusta al valor contable de los mismos según el

**propio recurrente. En segundo lugar, que la prueba pericial practicada además de no expresar la razón del valor fijado es anterior a la fecha en que tuvo lugar la operación generadora de la regularización.FD Cuarto.**

**Sentencia de 8 de Noviembre de 2012, Recurso de Casación núm. 4180/2010 . Impuesto sobre Sociedades ejercicios 1999 y 2000. Lease-back: Naturaleza . Diferenciación con el arrendamiento financiero. Aplicación del art. 11.3 LIS, con carácter de *lex specialis* frente al art. 128 LIS**

**FD Tercero** “Para pronunciarnos sobre el motivo debemos de partir, como con pleno acierto hace la sentencia impugnada, de la diferente caracterización que la Sala Primera del Tribunal Supremo ha reconocido a las figuras del leasing y del lease back. Así, reproduciendo en este punto lo que se nos dice en la instancia

(...)Desde la perspectiva fiscal, el tratamiento que se le daba a los contratos de arrendamiento con opción de compra en el Impuesto sobre Sociedades era el mismo que el atribuido a cualquier arrendamiento, es decir las cantidades que se pagaban en concepto de renta periódica eran gasto deducible en su totalidad y llegado el momento de la opción de compra, el elemento era tratado a efectos de amortización como un elemento adquirido usado por el valor residual, que era el que se amortizaba. En seguida se advirtió que el sistema podría tener un tratamiento fiscal ventajoso en la adquisición de bienes nuevos, puesto que el elemento resultaba prácticamente amortizado cuando el periodo de duración del contrato era muy inferior al período de amortización mínimo (coeficiente máximo) previsto en las tablas y, además, facilitaba la financiación. Surgió, de esta manera, el contrato leasing que fue regulado en nuestro país , en lo que hoy interesa y afecta, por la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito :

<<1. Tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento financiero aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de las cuotas a que se refiere el número 2 de esta disposición. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario>>.

La Ley 43/1995, de 27 diciembre , del Impuesto sobre Sociedades lo regula, en su Capítulo XIII dedicado al "Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero", concretamente en su artículo 128 , cuando se trata de contratos que reúnan los requisitos que la ley establece para que puedan ser considerados propiamente de "contratos de leasing", regidos por su legislación específica:

"Artículo 128. Contratos de arrendamiento:

1. Lo previsto en este artículo se aplicará a los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito".

Por otra parte, la mencionada Ley, en su artículo 11.3, trata de otros contratos de arrendamiento financiero que no cumplen aquellos requisitos, con expresa mención, en el apartado cuarto de dicho artículo y apartado, a los supuestos de transmisión previa a la cesión, es decir al "lease-back":

"Artículo 11. Correcciones de valor: amortizaciones"

3. En el caso de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra opción, será deducible para la entidad cesionaria un importe equivalente a las cuotas de amortización que, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1, corresponderían a los citados bienes.

Se presumirá que no existen dudas razonables de que se va a ejercitar una u otra opción cuando el importe a pagar por su ejercicio sea inferior al importe resultante de minorar el precio de adquisición o coste de producción del bien en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían al mismo dentro del tiempo de duración de la cesión.

La diferencia existente entre las cantidades a pagar a la entidad cedente y el precio de adquisición o coste de producción del bien tendrá para la entidad cesionaria la consideración de gasto a distribuir entre los períodos impositivos comprendidos dentro del tiempo de duración de la cesión.

Cuando el bien haya sido objeto de previa transmisión por parte del cesionario al cedente, el cesionario continuará la amortización del mismo en idénticas condiciones y sobre el mismo valor anteriores a la transmisión.

Cuando sea de aplicación lo previsto en este apartado, la entidad cedente amortizará el precio de adquisición o coste de producción del bien, deducido el valor de la opción, en el plazo de vigencia de la operación.

Los bienes a que hace referencia este apartado podrán también amortizarse libremente en los supuestos previstos en el apartado anterior".

De esta manera y conforme señala la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de enero de 2007, que dio origen a la sentencia hoy recurrida, a la hora de hablar de los diversos contratos de arrendamiento con opción de compra en relación con el cómputo de los gastos deducibles, podemos distinguir presupuestos o reglas

diferentes, según los casos: contratos de leasing, otros contratos con opción de compra y supuestos de "lease- back".

Respecto de los contratos de arrendamiento financiero, conocidos como contratos de leasing y a los que se refería la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988 debemos indicar que dicho régimen, el del artículo 128 de la Ley 43/1985 , fue introducido en virtud de una enmienda aprobada en la tramitación parlamentaria del proyecto en el Congreso de los Diputados, según refiere, acertadamente, el recurso de casación. En esencia, el régimen fiscal establecido en este artículo mantiene los aspectos fundamentales de la regulación recogida en aquella norma, de manera que el artículo se aplica exclusivamente a los contratos en los que se cumplen los requisitos establecidos en el mismo, que son los siguientes:

- 1) Su objeto exclusivo ha de consistir en la cesión de uso de bienes muebles e inmuebles.
- 2) El arrendatario debe utilizar los bienes arrendados en el desarrollo exclusivo de su actividad empresarial o profesional.
- 3) Su duración mínima ha de ser de dos o de 10 años, según tengan por objeto bienes muebles o inmuebles, respectivamente.
- 4) La contraprestación por el uso de los bienes, es decir la cuota, debe expresarse en el contrato distinguiendo la parte que corresponde por la recuperación del coste del bien cedido y la parte por la carga financiera. La parte de recuperación del coste debe, además, permanecer constante o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.
- 5) El contrato debe incluir una opción de compra a favor del usuario a ejercitar a su término. En lo que respecta a la cuota y a su deducibilidad, debemos indicar que en los contratos celebrados después del 1 de enero de 1996, que son los de autos, aunque se acepte la deducción total de la carga financiera, se limita el importe de la deducción del tramo correspondiente a la recuperación del coste hasta una cantidad que no supere el doble (o el triple en determinados casos) de la cuota de amortización lineal del elemento financiado con estos contratos de leasing. El exceso no deducido en el periodo impositivo puede deducirse en los posteriores, si bien respetándose en estos el mismo límite de deducción.

En el artículo 11.3 de la Ley se regula también, aunque de manera diferente y respecto de otros contratos de arrendamiento con opción de compra, la deducción como gasto de la cuota satisfecha. Se trata de una norma que tiene un alcance limitado, pues sólo se aplica a los contratos que no cumplan alguno de los requisitos a los que hemos hecho referencia pues los que los cumplen todos se registrarán por el mencionado artículo 128.

Y la tercera regla hace referencia al "lease- back". En los casos en que el bien cuyo uso se cede haya sido objeto de una previa transmisión por parte del cesionario al cedente, el cesionario debe continuar amortizando ese bien en las mismas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión: estos son los contratos de venta de un bien seguido de su posterior arrendamiento con opción de compra, conocidos, tal como recalca la sentencia recurrida, como contratos de "lease- back", o de "retroleasing".

El contrato de "lease- back" o venta y posterior arrendamiento financiero, es un negocio jurídico complejo y sirve fundamentalmente como instrumento de financiación a las empresas. Su raíz se encuentra en la transmisión del elemento patrimonial a la entidad financiera, lo que implica una entrada en la empresa de recursos financieros ajenos por el importe de la transmisión, acompañada de una recompra del mismo elemento previamente enajenado a través de la formalización de un contrato de arrendamiento financiero vinculado a dicho elemento en el cual no existen dudas razonables de que se ejercerá la opción de compra. Por medio de dichas cuotas se devuelve el importe de dichos recursos conjuntamente con la carga financiera asociada a la utilización de los mismos. Desde el punto de vista económico, la sociedad que transmite el elemento patrimonial no pierde en ningún momento la disponibilidad material o posesión del elemento transmitido durante toda su vida útil porque el mismo permanece en todo momento afecto a la actividad empresarial. Del conjunto de operaciones realizadas resulta en la práctica que dicha sociedad consiga financiación ajena que es devuelta lo largo del plazo temporal estipulado en el contrato de arrendamiento financiero. En suma, no hay diferencia con la obtención de un préstamo, en el que la garantía sea el elemento patrimonial del deudor.

En este sentido, el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre , Norma 5º, g), invocado por el Abogado del Estado en su contestación a la demanda, se decanta por considerar el contrato como un método de financiación, en el sentido de que el único gasto que se registra en la cuenta de pérdidas y ganancias del transmitente arrendatario es la carga financiera derivada del sistema de financiación.

Es decir, mientras el arrendamiento financiero previsto en el artículo 128 es un contrato que representa la financiación de la adquisición de un elemento del inmovilizado de la empresa y el beneficio que subyace es incentivar en el Impuesto sobre Sociedades decisiones de inversión , aunque sólo a través de financiación ajena, la operación de "lease- back" es una operación financiera por la cual se consigue financiación ajena, pero no vinculada a la adquisición de un bien de inversión. En estas operaciones no tiene lugar un contrato de arrendamiento financiero de forma aislada, sino que el mismo está asociado de forma inseparable a una transmisión previa del elemento objeto de dicho contrato, es decir, al ser éste un contrato complejo, ello determina que no puede entenderse que estemos en presencia de un contrato simple de arrendamiento financiero

al que se refiere la ley 26/1998, en su Disposición Adicional Séptima ni el artículo 128 de la LIS .

En esta línea se pronuncia esta Sala.

Así en sentencia de 1 de Abril de 2011 , (recurso de casación núm. 3963/2006 ), declaráramos:

" TERCERO.- (...) El lease back es un negocio jurídico complejo concebido, en la práctica mercantil habitual, como un mecanismo de financiación de las empresas, es decir, su finalidad típica es estrictamente financiera, ya que se basa en la enajenación de un activo empresarial, con el consiguiente flujo de tesorería a favor de la entidad enajenante y su simultánea recompra a través de la mecánica del arrendamiento financiero con opción de compra. Con ello, la entidad que vende el inmovilizado no pierde su disponibilidad, adquiere tesorería y, además, se beneficia de la deducibilidad de las cuotas a satisfacer por el arrendamiento financiero".

En conclusión, en estas operaciones no se genera ninguna renta a efectos contables ni fiscales en la transmisión del elemento y, por otro, el escenario debe computar la amortización del elemento como si dicha transmisión no se hubiera llevado a cabo. Si ello es así, comparando ambas normas, es fácil deducir en el caso enjuiciado, cuya naturaleza de "lease back" no se discute, que no resulta de aplicación el artículo 128 de la LIS pretendido por la parte, sino el 11.3. Apartado 4 de esa norma, pues éste es el precepto donde se contiene una mención específica a la citada operación y que cuando el artículo 128 en su apartado 9º indica que "lo previsto en el artículo 11.3 de esta Ley no será de aplicación a los contratos de arrendamiento financiero regulados en el presente artículo" , ello no implica que no se pueda aplicar al caso de autos el mencionado párrafo cuarto del artículo 11.3, por ser éste más adecuado a la especialidad que la operación comporta, habida cuenta no solo su peculiar función económica sino que, además, la propia delimitación jurídica que realiza la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988 considera como factor determinante de la calificación que la cosa adquirida lo sea "según las especificaciones del futuro usuario", lo que pone de manifiesto que cualesquiera que sea el grado de cumplimiento de los requisitos regulados en el artículo 128, desde el punto de vista conceptual es problemático integrar en la delimitación legal el caso de ausencia de un tercero proveedor, por lo que mediando un precepto que, como el 11.3, define con nitidez el supuesto de lease-back, se nos ofrece como poco dudoso que éste deba ser el aplicable.

En consecuencia, la sentencia recurrida, que sigue este criterio, debe ser confirmada y , por tanto el recurso ser desestimado.” **En el mismo sentido, Sentencias de 8 de Noviembre de 2012, Recursos de Casación núms. n4060/2010 y 6496/2010 , FDS Segundo.**

## 10 .Régimen de las entidades deportivas

**Sentencia de 15 de Junio de 2011 , Recurso de Casación núm. 1027/2007 . Sociedades, ejercicios 1995, 1996 y 1997. LIGA NACIONAL DE FÚTBOL PROFESIONAL La firma de los contratos televisivos y de publicidad a que se refiere la sentencia de instancia implica una actividad desarrollada por la LNFP en nombre propio y asumiendo los riesgos derivados de un eventual incumplimiento, que comportan la cesión de unos derechos que genera una contraprestación recibida en nombre propio y como tal integrable en la base imponible del impuesto. Irrelevancia de la procedencia originaria de los derechos cedidos en los contratos que suscribe en nombre propio la LNFP. Los gastos que la recurrente pretende deducir de los ingresos no exentos, como los de mejora y mantenimiento del control de accesos, gestión arbitral y mantenimiento del orden disciplinario en las competiciones están directamente vinculados a las funciones de organización de las competiciones deportivas, y disciplinarias, que legal y estatutariamente corresponden a la LNFP ;no deducibilidad. La finalidad del régimen especial es, con carácter general, beneficiar a determinados sujetos pasivos, en atención a determinados fines de interés público o social, pero ello no excluye que en determinadas circunstancias o ejercicios, probablemente excepcionales, este régimen pueda llegar a ser indiferente, o incluso más gravoso, para la entidad, pues esta eventualidad no puede implicar la alteración del régimen legal imperativamente aplicable para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad recurrente.Voto particular**

### **FD Quinto”**

.- 1. En el tercer motivo, formulado al amparo del artículo 88.1.d) LJCA ( RCL 1998, 1741) , se denuncia la aplicación indebida del artículo 5.2, penultimo parrafo, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre , aplicable en el ejercicio de 1995, y de los artículos 133.a) y 134.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre) , aplicable en los ejercicios 1996 y 1997, ambos en relación con la disposición transitoria tercera de la Ley del Deporte de 15 de octubre de 1990 , con el Convenio de Saneamiento de 18 de enero de 1991 entre el Consejo Superior de Deportes y la LNFP, y con el artículo 1717 del Código Civil, en cuanto que la sentencia desconoce que la Liga ha actuado por cuenta de los Clubs, como representante indirecto de los mismos, y por tanto no ha realizado ella misma una explotación económica.

La tesis fundamental de la demanda, que se reproduce en casación, es que la LNFP, al gestionar los derechos televisivos y de publicidad lo hacía, de acuerdo con el artículo 1717 CC , por cuante de los clubs, revirtiendo a dichos clubs los ingresos.

La intervención de la LNFP en la gestión de los derechos televisivos y publicitarios está contemplada en el Convenio citado y en la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 10/1990 .

Por lo tanto, los ingresos obtenidos por la LNFP no pueden considerarse en su totalidad como ingresos de la entidad, ya que se obtienen por cuenta de los clubs, para sanear la cuenta de éstos y revierten a los mismos. Solo la parte que la LNPF conserva para cubrir sus gastos (en torno al 2,5%) puede considerarse desde el punto de vista jurídico y fiscal como un ingreso de la entidad sometido al impuesto.

Por tanto, según la recurrente, tanto los ingresos percibidos por la LNFP por los derechos televisivos como los que ahora percibe por la participación en quinielas no son ingresos propios sino que pertenecen a los clubs, y la LNFP se limita a gestionarlos en el ejercicio de un mandato concedido en el marco del Plan de Saneamiento.

2. La tesis del motivo se sustenta en unas determinadas premisas: la LNFP se limitaba a gestionar los derechos televisivos y de publicidad derivados de las retransmisiones deportivas por cuenta de los clubs, que por medio de una representación indirecta, actuaba en nombre propio y por cuenta ajena revirtiendo los ingresos obtenidos en los clubs a cambio de una comisión.

Ahora bien, desde el punto de vista de la dogmática jurídica debe tenerse en cuenta que la alegada representación indirecta supone una actuación en nombre propio y por cuenta ajena, en la que solo se vincula el propio patrimonio y nunca el ajeno (art. 1256 y 1717 CC ). Como ha señalado la jurisprudencia civil, las diferentes consecuencias de la representación indirecta con respecto a la representación directa guarda relación con la distinción entre mandato y poder: por mandato se entiende la relación interna entre mandante y mandatario, originadora de obligaciones para ambos, mientras que la idea de poder se define en tanto que el apoderado sólo está facultado para que su actuación tenga una proyección en patrimonio ajeno, de forma que es este carácter externo, concerniente a la contratación vinculante con terceros, lo que diferencia el poder frente al mandato, relativo a la relación entre mandante y mandatario ( STS, Sala primera de 12 de julio de 2006 ). Así, la primera regla contenida en el invocado artículo 1717 CC , es la de que actuando el mandatario en su propio nombre, no se produce el efecto de la representación. El ámbito de la eficacia de los contratos realizados por el mandatario se reduce al propuesto por las partes, al tiempo que se agota en los patrimonios de los únicos intervinientes mandatario y tercero. No hay comunicación alguna entre las esferas jurídicas de este último y el mandante, que permanece ajeno a la actuación de su

gestor, ya que la inequívoca gestión del mandatario destruye cualquier posibilidad, ausente la "contemplatio domini", de efectos de carácter representativo.

Por consiguiente, partiendo de la expresada naturaleza, resulta difícil admitir que, con respecto a la Administración tributaria, la alegada representación indirecta de los clubs por la FNFP tenga la trascendencia que, a través de este motivo, sostiene la parte recurrente, si se considera la ausencia de pruebas que sobre este particular refleja la sentencia recurrida, y se constata, por el contrario, la ausencia de contabilidad separada de las actividades exentas y de las actividades no exentas de tributación en el Impuesto sobre Sociedades.

Los hechos que el Tribunal de instancia toma en consideración, después de ejercitar las facultades de valoración de las pruebas que le corresponde, son diferentes. Así la sentencia de instancia declara que los derechos de retransmisión televisiva y publicidad son "ingresos obtenidos por la Liga, no por los clubs que forzosamente se integran en ella", se trata, según el Tribunal de instancia, de rendimientos que hace suyos la Liga, sin perjuicio del destino que haya de dar a tales ingresos, que es un acto posterior y ajeno a la percepción. Y a tal conclusión llega con la lectura de los contratos televisivos y publicitarios suscritos por la LNFP, mediante una argumentación razonable que tiene en cuenta no solo el texto de las cláusulas contractuales -en las que aparece la LNPF como entidad contratante titular de unos derechos que, en nombre propio, cede a cambio de la percepción de determinadas cantidades- sino también las negociaciones previas y la circunstancia de que el riesgo del incumplimiento eventual de los contratos televisivos y de publicidad es asumido por la Liga. Ni siquiera admite la sentencia que la entidad actúe como mero comisionista, ya que realiza la actividad sin ningún mandante propiamente dicho y con plena autonomía, sin sujeción, en el ejercicio de tal actividad, a las instrucciones de los clubs.

No hay ajeneidad de los fondos obtenidos, ni ningún tercero que pueda reclamar cantidad alguna, ni aun colectivamente puede reclamarse su ajeneidad en tanto no haya sido aprobada por la Asamblea General la distribución entre los asociados de los ingresos, en la cuantía o proporción que fije dicha Asamblea. Cosa distinta, que no afecta, desde el punto de vista fiscal contemplado en el motivo que se analiza, es que, en ejecución de un plan de saneamiento, los ingresos obtenidos, en todo o en parte, hubieran de ser adscritos a una determinada finalidad, puesto que se trata de un destino convencional y externo a la estructura de los rendimientos derivados de contratos celebrados por la LNFP en su propio nombre.

En definitiva, ni el Tribunal "a quo" considera acreditada la existencia de una representación indirecta, ni los razonamientos en que dicho órgano fundamenta sus conclusiones son contrarios a la lógica, sino que, por el contrario, se acomodan a los criterios de interpretación de los contratos que incorporan los artículos 1281a 1289 del Código Civil .

Es más, como advierte el Abogado del Estado, no contradice la apreciación de la sentencia impugnada el esquema que resulta de la Disposición Transitoria Tercera , en relación con las Disposiciones Adicionales Decimotercera y Decimoquinta de la Ley 10/1990, del Deporte . Dichos preceptos atribuyen a la LNFP el derecho a percibir y gestionar los derechos económicos que generen las retransmisiones deportivas durante un determinado periodo de tiempo, respecto de aquellos clubs que firmen con la LNFP el correspondiente Plan de Saneamiento, con la contrapartida de asumir determinadas deudas tributarias, de la Seguridad Social, y otras devengadas por los clubs antes de 1990. Y ello, a lo sumo, solo podría suponer que ante la cesión a la LNFP de unos derechos de imagen, originariamente pertenecientes a los clubs, en contrapartida, aquella asumiera determinadas deudas de éstos. En cualquier caso, los rendimientos que la LNFP obtiene por la negociación y explotación de tales derechos se integran definitivamente en su patrimonio, con independencia de que el importe de las deudas asumidas en contraprestación sean inferiores o superiores a la contraprestación.

En definitiva, la firma de los contratos televisivos y de publicidad a que se refiere la sentencia de instancia implica una actividad desarrollada por la FNFP en nombre propio y asumiendo los riesgos derivados de un eventual incumplimiento, que comportan la cesión de unos derechos que genera una contraprestación recibida en nombre propio y como tal integrable en la base imponible del impuesto.

Resultado, todo ello, de una valoración de la prueba obrante en autos efectuada por el Tribunal de instancia que ni siquiera se combate eficazmente por estrecho margen que permite el cauce procesal de la casación, según la jurisprudencia de este Tribunal. Esto es, mediante la alegación de infracción o vulneración de las normas del ordenamiento jurídico relativas a la prueba tasado o de presunciones, infracción de las reglas de la sana crítica, por haber realizado la apreciación de un modo arbitrario o irrazonable que haya conducido a resultados inverosímiles (Cfr. SSTs de 6 ( RJ 1998, 6772) y 17 de julio 1998 , 2 de noviembre , 14 de noviembre 1999 ( RJ 1999, 9682) , 20 de marzo , 3 de abril , 3 de octubre y 20 de noviembre y 25 de marzo de 2003 ( RJ 2003, 3799) , entre otras muchas).

**FD Sexto** “1. Con carácter subsidiario del motivo anterior, en el cuarto motivo, por la vía del artículo 88.1.d) LJCA , se alega infracción del artículo 5.2.e) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre , aplicable en el ejercicio 1995, y de los artículos 133.a) y 134.1. b) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre , aplicable a los ejercicios 1996 y 1997, en cuanto que la sentencia considera irrelevante la titularidad originaria de los derechos de imagen cedidos a la Liga.

Los preceptos invocados establecen la exención de las donaciones recibidas para hacer frente a las finalidades de la entidad parcialmente exenta.

Razona la parte recurrente, con carácter subsidiario y a efectos dialécticos, que si la Liga actuase en nombre y por cuenta propia, y no como representante indirecto de los clubs, en modo alguno podría considerarse irrelevante la titularidad originaria de los derechos televisivos.

Si los mencionados derechos originariamente eran de los clubs y han pasado a la LNFP tiene que haberse producido una transmisión que podía haber sido a título oneroso (a cambio de que la LNFP asumiese la deuda de los clubs con Hacienda, con la Seguridad Social y con los Bancos) o bien a título lucrativo (una donación de los clubs a favor de la LNFP).

En el primer caso, para calcular la base imponible habría que restar el coste de adquisición-el valor de las deudas asumidas. En el segundo, la donación producida estaría cubierta por la exención del art. 5.2.e) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre , y de los artículos 133.1) y 134 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre . La explotación económica y la renta gravable debería quedar limitada a la renta adicional obtenida al explotar los derechos restando el valor que se atribuya a la donación realizada por los clubs.

2. La irrelevancia de la procedencia originaria de los derechos cedidos en los contratos que suscribe en nombre propio la LNFP, a los efectos que pretende la recurrente, resulta justificada. En primer lugar, porque si se tratara de una cesión onerosa, el precio que la LNPF haya podido satisfacer como contraprestación de la cesión de los derechos de imagen de los clubs firmantes de los correspondientes convenios de saneamiento, incluso en concepto de asunción de deuda, debería haberse contabilizado debidamente, en el momento de su adquisición, en el pasivo del balance de la entidad. Y, en segundo término, porque si se tratara de una adquisición lucrativa, los preceptos invocados no reconocen la exención en los términos que sostiene el recurso, ya que contemplan una exención subjetiva que solo resulta parcialmente aplicable a la recurrente. Y no alcanza a los rendimientos que, como los cuestionados, son obtenidos en el desarrollo de explotaciones económicas; pues, como se ha reiterado, se trata de la celebración de contratos que tienen por objeto la cesión, a cambio de precio, de los derechos televisivos y de publicidad, que implican una actividad productiva en nombre propio.

**FD Séptimo**”.- 1. Con carácter subsidiario de los dos motivos anteriores, también al amparo del artículo 88.1.d) LJCA , se aduce la vulneración de los artículos 351.e) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 15 de octubre de 1982 , aplicable en el ejercicio 1995, y del artículo 135.2.a) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre , aplicable en los ejercicios 1996 y 1997, al negar a los arbitrajes, control de accesos y otros servicios la consideración de gasto necesario para la obtención de los ingresos derivados de derechos televisivos, por considerarlos imputables a la actividad exenta.

Argumenta la parte recurrente que es indudable que para que exista una retransmisión deportiva es necesario que el partido se celebre, y para ello se deben pagar al arbitro, tornos de acceso y otras medidas de control en los estadios. Por tanto, dichos gastos están relacionados con los ingresos televisivos. A lo sumo tales gastos habrían de prorratearse entre los distintos ingresos que genera el partido, pero es indudable que una parte importante de los mismos se correlaciona con los derechos televisivos.

2. Los gastos cuya imputación se cuestionan se refieren al pago de arbitraje, tornos de acceso y medidas de control en los estadios, cuya ausencia impediría la celebración de las propias competiciones profesionales, apreciándose, por tanto una vinculación directa e inmediata con las actividades estatutarias, exentas de la recurrente. Es evidente, claro está, que sin el desarrollo de dichas competiciones no sería posible una explotación comercial de las mismas, pero con respecto a esta explotación económica los gastos cuestionados se revelan en una relación mediata o indirecta. Dicho en otros términos, los gastos serían, en todo caso, necesarios para el desarrollo de las competiciones aunque no hubiera explotación económica. Están vinculados con carácter esencial y antes que nada a los ingresos exentos relacionados con las competiciones, y no lo están sino de manera indirecta con la obtención de ingresos derivados de actividades económicas sujetas al impuesto. En definitiva, no se acredita que los gastos que son necesarios para el desarrollo propio de las competiciones sean distintos o resulten incrementados como consecuencia de la obtención de ingresos, derivada de la explotación publicitaria y televisiva, sujeta al impuesto.

Los gastos de que se trata están vinculados al desarrollo de las actividades de organización de competiciones, de tutela y de de control que corresponden a la FNFP por atribución normativa derivada del artículo 41 de la Ley 10/1990 del Deporte , con independencia de la obtención de ingresos publicitarios y deportivos, y se financiaban con los ingresos ordinarios exentos del Impuesto sobre Sociedades, entre otros, cuotas de clubs, subvenciones del Consejo Superior de Deportes y sanciones. No están directamente vinculados con los ingresos regularizados por la Administración tributaria de los que, coyunturalmente durante la vigencia del Segundo Plan de Saneamiento, dispuso la LNFP.

Ante la falta de una contabilidad separada de las actividades exentas y de actividades no exentas de tributación en el Impuesto sobre Sociedades, es el tribunal de instancia el que, una vez más, en el ejercicio de sus facultades de valoración de prueba, considera que no se ha acreditado que los rendimientos generados por la actuación sujeta al impuesto han financiado los gastos cuya deducibilidad se pretende, especialmente considerando los términos de una consulta dirigida a la Dirección General de los Tributos que parte de la afirmación de que la participación del 10% de la recaudación de la quinielas la destina a las siguientes asignaciones: las obligaciones del Plan de Saneamiento, la construcción, ampliación, mejora y mantenimiento de las instalaciones

deportivas y la financiación de los gastos de arbitraje, el control y fabricación de las entradas, acto de reconocimiento de que el gasto a cuya deducción se aspira está relacionado con la actividad exenta.

Resulta insoslayable la condición de entidad parcialmente exenta, en el Impuesto sobre Sociedades, que ostenta la entidad recurrente y que de los ingresos no exentos solo cabe deducir los gastos necesarios para su obtención, además de, en su caso, la parte proporcional de gastos generales, pero no los gastos vinculados a la obtención de rentas exentas.

Y, como pone de manifiesto el Abogado del Estado, los gastos que la recurrente pretende deducir de los ingresos no exentos, como los de mejora y mantenimiento del control de accesos, gestión arbitral y mantenimiento del orden disciplinario en las competiciones están directamente vinculados a las funciones de organización de las competiciones deportivas, y disciplinarias, que legal y estatutariamente corresponden a la LNFP; y que constituyen su finalidad específica de interés público o social, determinante del régimen de exención parcial del Impuesto sobre Sociedades.

De hecho, como se razona, la LNFP ha continuado realizando los gastos considerados para el control de accesos, gestión arbitral, y mantenimiento del orden disciplinario en las competiciones, después de dejar de gestionar los derechos de retransmisión por televisión que temporalmente asumió en el marco de los convenios de saneamiento a que se refieren los autos. Ello constituye prueba, suceptible de valoración por el Tribunal de instancia para llegar a la conclusión de que los gastos cuestionados se encontraban vinculados a la actividad legal y estatutaria propia de la LNFP, con independencia y al margen de la actividad económica añadida, con carácter transitorio, para la gestión de los derechos de las transmisiones deportivas por televisión que ordinariamente corresponde a los clubs.

**FD Octavo.-** 1. En el sexto y último motivo, al amparo del artículo 88.1.d) LJCA se alega infracción del artículo 3.1 del Código Civil , que ordena la interpretación de las leyes atendiendo fundamentalmente a su espíritu y finalidad, en relación con el artículo 5.2 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre , aplicable en el ejercicio de 1995, y los artículos 133 a 135 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre , aplicable a los ejercicios 1996 y 1997, en cuanto que la sentencia interpreta el régimen de exención parcial de forma tal que resulta más gravosa que la sujeción plena al impuesto.

Sostiene la parte recurrente que si la LNFP no fuese una entidad parcialmente exenta habría tributado en el ejercicio de 1995 por el Impuesto sobre Sociedades a partir del resultado contable, con las correcciones que fueran precisas, por una base imponible de 773 millones de pesetas, sin que en tal caso hubiera podido denegarse la plena deducibilidad de los gastos. Sin embargo, tributando por el régimen de exención parcial y con el criterio que aplica la Inspección y la sentencia de instancia resulta una base

imponible de 1.944 millones de pesetas. La diferencia, en el año 1995 es de 1.171 millones de pesetas y, para los ejercicios de 1996 y 1997, el incremento de la base imponible es de 1.493 y 1.289 millones, respectivamente.

2. La parte recurrente, en este último motivo de casación, hace referencia a unos datos que harían que, en los ejercicios considerados, su tributación por el Impuesto sobre Sociedades, como entidad parcialmente exenta, fuera superior a la que resultaría de aplicarle el régimen común u ordinario. Se trata, sin embargo, de unos datos no suficientemente contrastados en el procedimiento de instancia cuando la entidad no llevaba una contabilidad separada de las actividades exentas y de las actividades no exentas de tributación en el Impuesto sobre Sociedades. Y, aunque fueran admitidos como ciertos a efectos dialécticos tales datos, ello no conduciría a la estimación del recurso de casación.

En esencia, lo que se propugna es que sobre la base de dichos datos, que se corresponderían a determinados y concretos ejercicios, se utilice un determinado criterio interpretativo- el que atiende al espíritu y finalidad de la ley, mencionado en el artículo 3.1 CE - para alterar el régimen del Impuesto sobre Sociedades aplicable a la entidad recurrente, conforme a las previsiones del ordenamiento jurídico tributario.

El régimen especial en el reiterado impuesto de la LNFP era el que señala la sentencia de instancia en sus fundamentos octavo a "décimoprimer" [undécimo].

La LNFP es una asociación deportiva, de derecho privado integrada por las Sociedades Anónimas Deportivas y Clubs que participan en competiciones oficiales de fútbol profesional que en el ámbito de sus funciones y actividades características, conforme a lo establecido en la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte (arts. 12 y 41 ) y las sucesivas Leyes del Impuesto sobre Sociedades (art. 5.2 Ley 61/1978, de 27 de diciembre y 133 y 134 Ley 43/1995, de 27 de diciembre ) estaba conceptuada, desde el punto de vista tributario, como entidad parcialmente exenta. Esto es, la de aquellos organismos que sin ser estrictamente administrativos, participan en cierta medida en competencias y atribuciones de carácter público o interés social, a la vista de cuyos fines propios gozan de una exención limitada precisamente a los ingresos obtenidos en el seno de la actividad cuya finalidad pública o social justifica el expresado tratamiento tributario, mientras las actividades económicas o mercantiles que desarrollen y sean independientes de dicha finalidad resultan sometidas y no exentas en el Impuesto sobre Sociedades.

Y es la propia Ley [art. 135.2 .a) de la mencionada Ley del Impuesto sobre Sociedades, 43/1995, de 27 de diciembre ] la que expresa y literalmente disponía que, para la determinación de la base imponible: "no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: a) Los gastos imputables directa o indirectamente, a la obtención de rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan el objeto social o

finalidad específica". En el mismo sentido, la norma reglamentaria [art. 351.e) Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por RD 2631/1982, de 15 de octubre ] declaraba que no tenían la consideración de partidas deducibles los gastos que resultaran imputables a las actividades exentas.

No es posible, por tanto, admitir que con base en un determinado criterio interpretativo de la norma se pretenda alterar el régimen que resulta del texto de las normas y de la consideración sistemática del ordenamiento que establecía un régimen separado de ingresos y gastos en función de que se hubieran producido en el seno de la actividad exenta (la que constituya el objeto social o finalidad específica) o en el de la actividad sujeta y no exenta (explotación económica, que integra la base imponible junto a los rendimientos procedentes de los bienes o derechos que integran su patrimonio y los incrementos y disminuciones de dicho patrimonio).

Por otra parte, como advierte el Abogado del Estado, la finalidad del régimen especial es, con carácter general, beneficiar a determinados sujetos pasivos, en atención a determinados fines de interés público o social, pero ello no excluye que en determinadas circunstancias o ejercicios, probablemente excepcionales, este régimen pueda llegar a ser indiferente, o incluso más gravoso, para la entidad; pues esta eventualidad no puede implicar la alteración del régimen legal imperativamente aplicable para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad recurrente.”

**Sentencia de 3 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 1706/2007 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1997 y 1998. Resulta contrario a la relación jurídico-tributaria pretender equiparar la "colaboración" llevada a cabo por la LNFP en el pago de las deudas del Club, con una literal "asunción" de la posición del deudor, desplazando al sujeto pasivo, y todo ello para acceder a la aplicación de una exención fiscal en el pago del impuesto sobre sociedades. FD Quinto.**

**Sentencia de 3 de Noviembre de 2011, Recurso de Casación núm. 4186/2007. Impuesto sobre sociedades, ejercicio 1996 Régimen aplicable a los club de fútbol. Gastos por alquileres de las viviendas de los jugadores, falta de acreditación documental . Los recibos que constan no abarcan el conjunto de operaciones o contratos determinantes de los pretendidos gastos deducibles. Deducibilidad de las sanciones deportivas, no es procedente puesto que debe predicarse el carácter administrativo tanto de los órganos encargados del régimen sancionador como de las infracciones y sanciones impuestas. FDS Tercero y Cuarto. En el mismo sentido, la Sentencia de 7 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 2342/2007, FD Quinto y la de 4 de Noviembre de 2011, Recurso de Casación núm. 4187/2007, . FDS Tercero y Cuarto .La sentencia, de 7 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 2342/2007, Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998, FD Sexto, considera gasto no deducible las cuotas satisfechas por un club de**

Fútbol a la Liga Nacional de Fútbol Profesional en el marco del Convenio suscrito por ambos el 23 de julio de 1991 y modificado en julio de 1992. En el mismo sentido, la Sentencia de 3 de Octubre de 2011, Recurso de Casación núm. 1706/2007, FD Sexto.

## **11. Régimen fiscal de las cooperativas**

### **11.1 Cooperativas protegidas especialmente protegidas**

Sentencia de 19 de Noviembre de 2012, Recurso de Casación núm. 4727/2009. Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1997 a 2000. Pérdida de su condición de cooperativa fiscalmente protegida. Dotaciones al fondo de educación y promoción a los socios y trabajadores. Gastos no deducibles. Competencia de la Inspección de los Tributos para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute de beneficios fiscales establecidos por el Estado en el ejercicio de su competencia exclusiva en materia de Hacienda general ( artículo 149.1.14ª de la Constitución española ). Cuando la Xunta de Galicia calificó favorablemente sus estatutos y los inscribió en el Registro de la Dirección General de Trabajo y Promoción de Empleo, el Estado todavía no había transferido a la Comunidad Autónoma Gallega la competencia exclusiva en materia de cooperativas, resultando competente entonces sólo para el desarrollo legislativo y la ejecución de la legislación del Estado en los términos en los que la misma lo estableciera ( artículo 28.7 del Estatuto de Autonomía de Galicia, aprobado por Ley Orgánica 1/1981 ). Se destinaron, pues, las dotaciones al fondo de educación y promoción a los socios y trabajadores de la cooperativa, de modo que el cumplimiento de la finalidad legalmente prevista exigía que se hubieran dedicado a su formación en los principios cooperativos o en materias específicas de su actividad societaria o laboral y demás actividades cooperativas. Si la causa de la pérdida de la protección fiscal es, precisamente, haber dedicado las cantidades del fondo de educación y promoción a finalidades distintas de las previstas por la ley, a ella vendrá anudada la no deducibilidad fiscal como tales de las dotaciones efectuadas. FDS Segundo a Cuarto .

## **12 Régimen fiscal de las fundaciones**

### **12.1 Requisitos de las entidades sin fines lucrativos**

Sentencia de 3 de Junio de 2011, Recurso de Casación num. 719/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1997, 1998 y 1999. Fundaciones. Exenciones. Actividades con ánimo o sin ánimo de lucro. Esta Sala, en la sentencia de 20 de Julio de 2009, casación 3191/03, tuvo ocasión de precisar el alcance del artículo 42.2 de la Ley 30/94, doctrina que impone estimar el citado primer motivo de casación, ya que resulta esencial distinguir entre las actividades mercantiles que tienen el lucro como móvil subjetivo, y las actividades económicas que puedan realizar las fundaciones si se sitúan en el marco de los fines de interés general que constituyen su razón de ser, no siendo posible negar el carácter de entidad no

lucrativa, a efectos fiscales, a una fundación por el hecho de que tenga las actividades mercantiles como el objeto principal de su dedicación y menos cuando coincidan con su objeto o finalidad específica. Además en los ejercicios 2000 y 2001 la Administración Tributaria no tiene ningún problema, respecto a las actividades ahora controvertidas, en admitir que carecen de finalidad mercantil en el sentido del artículo 42.2 de la Ley 30/94 y que es de aplicación dicha Ley, pudiendo acogerse al tipo reducido del 10%..Necesidad de que la Administración reconozca, de forma expresa y motivada, la extensión de la exención los rendimientos de la explotación económica : no se solicitó por la entidad recurrente la exención respecto de la impartición de enseñanzas y venta de libros. FDS Tercer y Cuarto.

Sentencia de 13 de Octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 3812/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Fundaciones y Hospitales. Exenciones: ejercicio de una explotación económica.El primer motivo de impugnación lo constituye la incorrecta aplicación de los artículos 41, 42, 43 y 46 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, relativos a los requisitos para la aplicación del régimen fiscal contenido en la referida normativa. Para la aplicación de la exención en el IS de los resultados obtenidos en el desarrollo de actividades que consta en el de la entidad basta con observar los requisitos previstos en los artículos citados pero cuando los resultados provengan del ejercicio de una explotación económica, éstos quedarán plenamente sujetos y no exentos al impuesto a no ser que el Ministerio de Economía y Hacienda extienda la exención del artículo 48.1 de la Ley 30/1994 a dichos rendimientos, siempre previa solicitud del contribuyente y tras la comprobación del cumplimiento de las exigencias establecidas legal y reglamentariamente. Desde esta perspectiva es evidente que la entidad realiza una explotación económica. En cuanto al momento de aplicación de la exención, el artículo 46 de la Ley 30/1994 dispone que para el disfrute de los beneficios fiscales establecidos, las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 41 deberán dirigirse, acreditando su condición, a la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en cuya circunscripción esté situado su domicilio fiscal, una vez inscritas en el Registro administrativo correspondiente o declaradas de utilidad pública en el caso de las asociaciones. El reconocimiento de los beneficios fiscales producirá efectos desde la fecha de la correspondiente comunicación a la Administración. No obstante, cuando entre la fecha de dicho escrito y la de inscripción o, en su caso, de declaración de utilidad pública, no hubiera mediado más de tres meses, dichos efectos se retrotraerán a la fecha de solicitud de estas últimas". Habiéndose producido la comunicación en este caso en fecha 29 de diciembre de 1998, no es posible aceptar la pretensión de que se aplique al periodo impositivo de 1996. Por otra parte, y en cuanto al segundo motivo , dado que la actividad desarrollada por la recurrente consistente en las explotaciones de hospital general y consultorios médicos, centro de socorro, sanitarios y clínicos de urgencia ha de ser calificada de explotación económica, los resultados generados en esas actividades podrán acogerse a la exención prevista en el artículo 48.2 de la Ley 30/1994 en la medida en que lo solicite la entidad y le sea concedido por la Administración.FDS Tercero y Cuarto.

### 13. Régimen especial de Canarias.

#### 13.1 Deducción por inversiones en Canarias

**Sentencia de 21 de Marzo de de 2011 , Recurso de Casación núm. 912/2007. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997. La deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades por las inversiones en Canarias que prevé el artículo 94.2 de la Ley 20/1991 , para las sociedades y demás entidades jurídicas no domiciliadas en el archipiélago pero con establecimiento permanente en dicho territorio , debe entenderse exclusivamente limitada a la cuota íntegra atribuible a ese establecimiento permanente .**

**FD Cuarto** “.Falta que nos adentremos en las interpretaciones lógica y sistemática de ese artículo 94 de la Ley 20/1991. Es, esencialmente, con los parámetros de la primera con los que la Audiencia Nacional resuelve el pleito en los fundamentos jurídicos cuarto y quinto de la sentencia impugnada, aunque no lo diga expresamente.

D) La interpretación lógica del segundo párrafo del artículo 94.2 de la Ley 20/1991 lleva a afirmar que si, «[e]n este caso el límite máximo de deducción sobre la cuota líquida a que se refiere la letra b) del número 1 anterior, se aplicará con independencia del que corresponda por las inversiones acogidas al régimen general» (párrafo segundo), el cálculo de ese límite debe realizarse de forma separada, puesto que, como bien dice la Sala a quo , el incentivo fiscal a la inversión presenta un régimen dual: el general y el especial para las inversiones en Canarias.

Si para calcular el tope aplicable en cada régimen se utilizara en ambos casos la cuota íntegra total de la entidad jurídica, como sostiene la sociedad recurrente, no se estaría determinando el límite máximo de deducción en el ejercicio para las inversiones realizadas en Canarias "con independencia" del que corresponda a las acogidas al régimen general.

En efecto, el apartado 1 del artículo 94 de la Ley 20/1991 disciplina la deducción por inversiones en Canarias de las sociedades domiciliadas en el archipiélago, precisando que se aplica el régimen de deducción previsto en el artículo 26 de la Ley 61/1978, con dos peculiaridades. Una afecta a los tipos aplicables sobre las inversiones, superiores en un 80 por 100 a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales [letra a)]. La otra se refiere al porcentaje máximo que la deducción puede representar sobre la cuota líquida, que será siempre superior en un 80 por 100 al previsto para el régimen general, con un diferencial mínimo del 35 por 100. Pues bien, esa cuota líquida es el resultado de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición y, en su caso, las bonificaciones previstas en el artículo 25 de la Ley 61/1978 [letra b)].

Por su parte, el apartado 2 del citado artículo 94 regula la deducción por inversiones en relación con las compañías que, sin estar domiciliadas en Canarias, actúan en su territorio mediante establecimientos permanentes. Aquí también opera la previsión sobre los tipos aplicables que se contiene en la letra a) del apartado 1 y, tratándose del porcentaje máximo que la deducción puede representar sobre la cuota líquida, al que se refiere la letra b) del mismo apartado, se precisa que «se aplicará con independencia del que corresponda por las inversiones acogidas al régimen general». Esta precisión sólo puede interpretarse en el sentido de que el legislador quiso que para los establecimientos permanentes se tomara en consideración la cuota líquida "arrastrada" (cuota íntegra menos deducciones por doble imposición y bonificaciones) del establecimiento permanente, pues si se acudiera a la cuota total de la compañía coincidiría con la que se utiliza en el régimen general y, de tal modo, el límite máximo de la deducción sobre la cuota líquida no se aplicaría "con independencia" del correspondiente a las inversiones acogidas a ese régimen general.

Ítem más, ninguna otra interpretación justifica de forma más lógica la existencia del tercer párrafo del artículo 94.2 de la Ley 20/1991 : «Igual criterio se seguirá respecto de las inversiones realizadas en territorio peninsular o Islas Baleares, mediante establecimientos permanentes, por las Entidades domiciliadas en Canarias».

Hay que convenir, por tanto, con la Audiencia Nacional que, partiendo de la dualidad del incentivo fiscal contemplado en la norma general y en la especial, nada impide atemperar la deducción a los rendimientos de los que se predica el incentivo fiscal (FJ 5º).

E) Siendo lo expuesto bastante para ratificar la conclusión alcanzada por la Sala de instancia, esto es, que «[...] en el cálculo del referido "límite máximo" se ha de partir, primero, del porcentaje fijado, y segundo, de la base de cálculo constituida por la cuota íntegra ajustada, al venir determinadas de forma "independiente"» (FJ 5º in fine), debe dejarse constancia de que a esa misma conclusión lleva una interpretación sistemática o contextual del incentivo fiscal que analizamos.

Otros incentivos coetáneos al aquí examinado, aplicables también en el impuesto sobre sociedades y con la misma finalidad última de promoción del desarrollo económico del archipiélago canario, regulados en la Ley 19/1994, como son (i) la bonificación de hasta un máximo del 40 por 100 de la cuota correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias [artículo 26, en su redacción por el Real Decreto Ley 3/1996, de 3 de enero SIC , de reforma parcial de la Ley 19/1994 (BOE de 27 de enero)]; (ii ) la reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinasen de sus beneficios a la reserva para inversiones en ese territorio (artículo 27 ); (iii) y la bonificación del 95 por 100 en la cuota íntegra en los períodos impositivos iniciados desde 1994 hasta el 2000, para las sociedades constituidas entre la fecha de entrada en vigor de la Ley 19/1994 y

el 31 de diciembre de 1996 (disposición adicional quinta ). Estos incentivos también operan con referencia a los rendimientos procedentes de explotaciones realizadas mediante establecimiento permanente en Canarias.

Falta decir que la interpretación que del artículo 94.2 de la Ley 20/1991 hizo la Administración tributaria y ratificó la Audiencia Nacional en el caso de autos no infringe los apartados 2 y 3 del artículo 23 de la Ley General Tributaria de 1963 , como sostiene «Cobega», ni pone en cuestión el sentido jurídico de los términos cuota líquida y cuota íntegra utilizados por el apartado 1 del artículo 94 de la Ley 20/1991 . De un lado, se limita a acomodar su alcance al mandato contenido en el párrafo segundo de ese mismo precepto -que el límite de deducción sobre la cuota líquida se aplique con independencia del correspondiente por las inversiones acogidas al régimen general-. De otro, no implica utilizar la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de exenciones o bonificaciones, puesto que, incluso si se entendiera así, lo habría hecho para restringir el alcance de la ventaja no para extenderlo”. **En el mismo sentido , Sentencias de 26 de Mayo de 2011 , Recurso de Casación núm. 1408/2007 , FD Tercero y 10 de noviembre de 2011 , Recurso de Casación núm.5372/2007, FD Segundo.**

**Sentencia de 13 de Abril de 2012 , Recurso de Casación núm .1155/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1994, 1995 y 1996.Incumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 94 de la Ley 20/1991 de 7 de junio , de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico de Canarias, en relación a lo previsto en el art. 26 de la Ley 61/1978 y Disposición Transitoria Undécima de la Ley 43/1995 para el disfrute de las inversiones: la inversión a deducir se efectuó en unos bienes que no fueron afectados por la recurrente al desarrollo de su actividad, siendo objeto de cesión a un tercero a través de un contrato de arrendamiento de industria. El supuesto especial contemplado en el artículo 26 de la Ley 61/1978 , consistente en excepcionar la exigencia de que los bienes en que se materializa la inversión no se encuentren cedidos a un tercero en el supuesto en que el objeto social y la actividad propia de la entidad mercantil cedente venga constituido precisamente por la cesión a terceros del uso de los bienes controvertidos, ya que en estos casos es el arrendamiento el que determina la verdadera afectación, no resulta aplicable pue sel objeto social de la entidad aquí recurrente era la construcción, ampliación y explotación de hoteles, no la de arrendamiento. FDS Tercero y Cuarto.**

### **13.2.Reserva para inversiones en Canarias**

**Sentencia de 7 de Julio de de 2011 , Recurso de Casación núm. 3140/2009.Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997. Reserva para inversiones en Canarias . Venta de**

**inmueble al margen de una actividad empresarial: improcedencia del Beneficio.FD Cuarto.**

**Sentencia de 15 de Julio de 2011 , Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 385/2007, ejercicio 1999. Reserva para inversiones en Canarias. Improcedencia .Cuando tuvo lugar la transmisión del inmueble el 15 de marzo de 1999 la recurrente, aunque se había constituido en escritura pública, no consta que se hubiese inscrito en el registro, ni que estuviera en funcionamiento (lo que no ocurrió hasta el 10 de abril), ni que hubiese comenzado a operar en el campo mercantil .FD Cuarto.**

**Sentencia de 3 de Noviembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 6770/2009.Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2001 y 2002. Reserva para inversiones en Canarias . Requisito: realización de una auténtica explotación económica. Pues bien, acreditado por la sentencia que no existe actividad de promoción ni afección de los inmuebles enajenados, el rechazo del motivo se hace inexcusable, ya que por lo respecta a la transmisión imputada al ejercicio 2001 los terrenos fueron enajenados en las mismas condiciones en que fueron adquiridos, no habiéndose producido por parte de la entidad recurrente ninguna transformación de suficiente entidad como para entender que se ha realizado una auténtica actividad promotora, sino que se trata de la típica actividad de compraventa de inmuebles. Y la misma conclusión ha de alcanzarse respecto del ejercicio 2002, en que, a la vista de la situación de determinadas empresas vinculadas, la recurrente se limitó a pactar con ellas la cesión de créditos a cambio de partes alícuotas de una finca rústica o a obtener meros ingresos financieros. FD Cuarto.**

**Sentencia de 7 de Noviembre de 2011, Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 415/2008 Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999. Dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias. La Sala que estima el recurso, y que se ha pronunciado también sobre la cuestión objeto de debate en la sentencia de 13/10/2011, decía que delimitado el alcance y extensión de los términos del artículo 27.1 de la Ley 19/1994 con los precedentes jurisprudenciales de las sentencias de 5/5/2005 y 29/9/2011, los rendimientos obtenidos de la mera tenencia de bienes, no dan derecho a la reducción de la base imponible por dotación a la RIC. En definitiva, no pueden acogerse a los beneficios del RIC aquellas entidades que no cumplan los expresados requisitos; siendo evidente que la entidad actora no ha acreditado que se trate de una entidad que realice actividad empresarial dado que las rentas que disfrutan de la referida reducción se corresponden con plusvalías obtenidas en operaciones de enajenación de inmuebles, sin que las mismas tengan lugar en el marco de una actividad económica Improcedencia de la corrección monetaria. FDS Cuarto a Sexto**

**Sentencia de 12 de Enero de 2012 , Recurso de Casación num. 4866/2009 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999. Procedimiento tributario, actos consentido y firme. Procedimiento sancionador; improcedencia de imponer sanciones por arrastre de la deducción por inversión cuando los ejercicios de los que traen causa sean actos firmes e inatacables.**

**Por consiguiente, hemos de concluir ahora que las eventuales deducciones, aunque fueran equivocadas, no pueden alterarse al trasladarlas a ejercicios posteriores. Las cantidades deducidas en ejercicios ya prescritos son firmes y la Administración no puede modificarlas al aplicarlas a ulteriores periodos en los que su potestad para liquidar aún sigue viva. Ya no le cabe incidir sobre ellas y realizar un juicio de valor acerca de las mismas, que en principio se presumen ciertas para el obligado tributario. Si no cabe alterar los datos de un ejercicio ya prescrito para liquidar uno que todavía no lo está, la Administración, con mayor razón, no puede hacerlo para, con fundamento en su sedicente incorrección, sancionar a un sujeto pasivo en ese ejercicio no prescrito. No se trata ya de la regularización tributaria de la entidad recurrente, sino de la imposición de una sanción.. FD Tercero.**

**Sentencia de 12 de Enero de 2012 , Recurso de Casación num. 4866/2009, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2001. Los beneficios deben provenir de una actividad empresarial, circunstancia no concurrente en el presente caso, al declarar probado la sentencia que nos encontramos ante una sociedad de mera tenencia de bienes que no desarrolla actividad empresarial ni explotación económica.**

**FD Cuarto** “Debe señalarse que los beneficios deben provenir de una actividad empresarial, circunstancia no concurrente en el presente caso, al declarar probado la sentencia que nos encontramos ante una sociedad de mera tenencia de bienes que no desarrolla actividad empresarial ni explotación económica.

En este punto debemos resaltar que en la Sentencia de 30 de junio de 2011 (recurso de casación 3140/09 ), - con doctrina reiterada en la de 14 de julio de 2011 (recurso de casación 6468/2008 )- se ha señalado (Fundamento de Derecho Cuarto):

"Para dar respuesta al primer motivo, partimos de que el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio , de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias establece que:

"Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al impuesto sobre sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones ...".

Por su parte, el apartado 9 del referido artículo 27 establece:

"Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, tendrán derecho a una deducción la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones siempre y cuando estos provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias".

Por tanto, pueden acogerse a este beneficio fiscal las sociedades y demás entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que realicen actividades económicas.

No es necesario que dichos sujetos estén domiciliados en el archipiélago, pero sí que dispongan de establecimientos situados en Canarias cuya actividad económica, realizada efectiva y materialmente en las islas, haya generado beneficios. Y es que teniendo en cuenta que, según la Exposición de Motivos de la Ley 19/1994 , con este beneficio fiscal se pretende que "los empresarios canarios puedan acceder a cotas importantes de ahorro fiscal como contrapartida a su esfuerzo inversor", es clara la necesidad de que en los establecimientos se realicen actividades económicas con capacidad para producir el efecto dinamizador de la economía canaria que se pretende incentivar, o, lo que es lo mismo, que en ellos exista un conjunto organizado de elementos patrimoniales y personales dispuestos y efectivamente utilizados para la realización de una explotación económica cuya actividad suponga la colocación de un bien o servicio en el mercado, sin que, por ello, sea suficiente la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados.

Este es el criterio recogido en la Sentencia de esta Sala de 5 de mayo de 2011 (recurso de casación número 4938/2009 ), en el que al igual que ahora los beneficios procedían de la enajenación de inmuebles, y en la que, con referencia al artículo 27 de la Ley 19/1994, de 16 de julio , hemos dicho (Fundamento de Derecho Quinto):

"(...) El precepto transcrito (esto es, el artículo 27 al que nos venimos refiriendo) se enmarca dentro de la finalidad pretendida por la Ley, que no es otra, según se indica en su Exposición de Motivos, que la de creación de "un sistema impulsor a la actividad económica, la creación de empleo, la potenciación de sus distintos espacios insulares, la oferta y regulación de un foco de atracción a la iniciativa empresarial y a la presencia de inversor exterior", de lo que se deduce que se pretende que el beneficio fiscal de la RIC sea disfrutado por rentas generadas en Canarias y vinculadas a la creación de riqueza y al desarrollo de las Islas.

Así pues, el artículo 27.1 de la Ley 19/94 , permite a las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades la "reducción de la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a los establecimientos situados en

Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo".

Debe señalarse que los beneficios deben provenir de una actividad empresarial, tal como reconocía la recurrente en el escrito de demanda, al señalar que "la cuestión que de manera principal centra el objeto del presente recurso es la de si mi representada realizaba o no la actividad de compraventa de inmuebles, ya que si la respuesta es positiva el beneficio obtenido por la venta de los terrenos en el ejercicio 1999 es un resultado apto para dotar la Reserva para Inversiones en Canarias (...), mientras que si la respuesta es negativa, tal beneficio [s]e considera, en principio, no apto para integrar el citado beneficio fiscal y no cabe, por consiguiente, la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el importe de la dotación a la RIC".

Por lo expuesto, el motivo no puede prosperar » (FD Quinto).

De acuerdo con la doctrina mencionada, al tener que proceder los beneficios del ejercicio de una actividad empresarial, lo que no sucede en el presente caso al encontrarnos en presencia de sociedades consideradas como transparentes, que no ejercen actividad empresarial ni explotación económica alguna, el motivo de casación aducido por doña Valentina ha de ser desestimado". **En el mismo sentido Sentencias de 3 de Noviembre de 2011 , Recurso de Casación núm. 1807/2009 , FD Quinto y de 22 de Marzo de 2012, Recurso de Casación núm. 2658/2008 , FD Cuarto.**

**Sentencia de 2 de Febrero de 2012, Recurso de Casación núm. 1490/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1997/1998 y 1998/1999. Incumplimiento del plazo para la materialización de la RIC.**

**FD Sexto** “ (...). Pues bien, esta Sala y Sección, en Sentencia de 27 de Diciembre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 86/2007), ha resaltado la necesidad de que la puesta en funcionamiento del activo en el que se materializó la inversión se produzca en el plazo de tres años, según lo dispuesto en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, al mismo tiempo que reconocida la posibilidad de que en determinados casos puede resultar materialmente imposible cumplir tal exigencia temporal por causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, lo que no impediría disfrutar del beneficio fiscal.

En efecto, en los Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto de la referida Sentencia se señala (...)

(...)- No cuestionó la entidad en la instancia que, con carácter general, el plazo máximo para la entrada en funcionamiento efectivo de los activos en que se materializa la reserva para inversiones en Canarias, debe ser el de los tres años referido en el art. 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias , contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se dotó la inversión, por lo que la controversia quedó reducida a

determinar si la causa alegada podía justificar un retraso en la entrada en funcionamiento del activo adquirido sin la pérdida del beneficio como pretendía la interesada.

En su demanda se alude a una consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 25 de abril de 2001, en la que llegó a excepcionar el cumplimiento de la entrada en funcionamiento de la inversión si concurren causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo que pudieran impedir el cumplimiento del requisito legal, como era el caso de las inversiones de especial complejidad técnica, entendiendo la parte que dentro de la excepción ha de incluirse también la paralización transitoria de la actividad de una empresa por la imposibilidad de pescar mientras duraron las negociaciones con Marruecos, como a ella le ocurrió al dedicarse a la elaboración y fabricación de conservas de pescado y otros productos derivados, y para la que efectivamente realizó la inversión en la que se materializó la reserva dotada.

Con independencia de la consulta que cita la parte, existen otras posteriores de 23 de junio de 2005 , resolución número 1209/2005, y de 28 de junio de 2005 , en el mismo sentido.

Así, en la primera, la Dirección General de Tributos señala que "en cuanto al plazo de inversión de la RIC, ha de partirse, como principio general, de la aceptación de que los requisitos exigidos por el art. 27.4 a) de la Ley 19/1994 para la materialización de ésta en la adquisición de activos fijos supone que éstos han de haber entrado en funcionamiento antes de la finalización del plazo máximo contemplado en la norma legal. Sin embargo, hay que admitir que en determinados casos puede resultar materialmente imposible cumplir tal exigencia temporal por causas objetivas y ajenas a la voluntad del sujeto pasivo. Cuando esto ocurra no podrá exigirse que los activos fijos entren en funcionamiento antes de transcurrido el plazo general de tres años, pues no sería acertado interpretar que la Ley haya querido excluir del beneficio de la RIC a las grandes inversiones o a las más complejas; por el contrario, la realidad económica de Canarias demanda una singular atención a las mismas. Así pues, no cabe apreciar incumplimiento alguno de los requisitos temporales cuando el sujeto pasivo, pese a tener una intención seria, confirmada por elementos objetivos (programa de inversiones, adquisiciones de bienes o servicios correspondientes al mismo...) de materializar la RIC de manera inmediata o dentro del plazo de los tres años, se lo impiden las características del bien en que se materializa la inversión o las especiales circunstancias que concurren en su proceso de producción. No obstante, en estos supuestos, debe precisarse que únicamente servirán como materialización válida de la RIC aquellas inversiones realizadas efectivamente dentro del periodo legal de tres años prescrito en el art. 27.4 de la Ley 19/1994 , a pesar de que no hayan entrado en funcionamiento en dicho plazo por las propias características del conjunto proyecto, como pueden ser las dimensiones o complejidad técnica de ejecución de éste".

Pues bien, con arreglo a este criterio, habiéndose adquirido la maquinaria dentro del plazo legal, y no habiéndose cuestionado por la Inspección las circunstancias alegadas que imposibilitaron la entrada en funcionamiento de la inversión, no puede entenderse incumplida las condiciones establecidas pese a la ausencia de entrada en funcionamiento dentro del plazo establecido, lo que comporta la estimación del recurso con anulación de la liquidación girada, sin perjuicio de que la Inspección pueda

comprobar la afectación y utilización del bien adquirido, una vez desaparecida la causa en junio de 2001".

En el caso que resolvemos, la sentencia pone de relieve la falta de prueba de que la inversión se hubiera materializado a la finalización de 1998, lo que no hubiera ofrecido dificultad (Fundamento de Derecho Séptimo), añadiendo que no nos encontramos ante una inversión compleja, ni por la naturaleza e importancia económica ni por la clase de actividad a que va dirigida (Fundamento de Derecho Octavo). Y por nuestra parte, ha de añadirse que tratándose de dotaciones correspondientes a los períodos 1993/1994 y 1994/1995, hasta 1997 no se constituyó C., dando lugar al proceso de materialización efectiva de la RIC.”

**Sentencia de 16 de Abril de 2012 , Recurso de Casación num. 1255/2010 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000. Solo puede dotarse dicha reserva con los beneficios derivados de la actividad empresarial que realicen los establecimientos en Canarias. Cambio de criterio de la Administración tributaria en el año 2000 .**

**FD Quinto** “ (...)Configurándose la reserva para inversiones en Canarias como un incentivo fiscal alternativo al diferimiento por reinversión en el impuesto sobre sociedades previsto en el artículo 21.1 de la Ley 43/1995-que era el vigente en el ejercicio 1997- ( apartado 7 del artículo 27 de la Ley 19/1994 ), resulta lógico, en tercer y último lugar, entender que está pensando en situaciones análogas, y esta Sala ha dicho, reiteradamente, que ese diferimiento por reinversión no era aplicable a las rentas procedentes de elementos patrimoniales transmitidos no afectos a la actividad económica [véanse, por todas, las sentencias de 24 de noviembre de 2010 (casación 654/07 , FFJJ 2º a 4º), 20 de enero de 2011 (casación 4406/07 , FJ 4º), 28 de febrero de 2011 ( 4687/07, FFJJ 2º y 3º), 2 de marzo de 2011 (casación 2152/06 , FJ 3º), 14 de marzo de 2011 (casaciones 6787/09, FFJJ 2º y 3º, y 1766/08, FFJJ 2º y 3º), 31 de marzo de 2011 (casación 1637/08, FJ 3º) y 17 de octubre de 2011(2) (casaciones 242/09 y 3273/09 , FJ 5º)].

Tampoco es ilógico, sino todo lo contrario, que, siendo el objetivo pretendido con la reserva para inversiones en Canarias el fomento de la inversión productiva realizada en esas islas por los empresarios establecidos, sólo pudiera dotarse dicha reserva con los beneficios derivados de la actividad empresarial que realicen esos establecimientos.

Así las cosas, el "cambio de criterio" de la Administración tributaria en el año 2000, respecto a cómo debía interpretarse el artículo 27.1 de la Ley 19/1994 no resulta arbitrario ni atenta contra la seguridad jurídica, dado que ese "nuevo criterio" era el correcto en derecho. Lo que si resultaba arbitrario y contrario a la seguridad jurídica, atendido el íntegro contenido del artículo 27 de la Ley 19/1994 , era dispensar diferente trato en la dotación a la reserva para inversiones en Canarias a los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas (apartado 9) y a los del impuesto sobre sociedades (apartado 1), pese a exigirles a ambos la actuación mediante "establecimientos situados en Canarias". De ahí que ese "nuevo criterio" fuera aplicado por la Inspección de los Tributos respecto de los ejercicios no prescritos».

**Sentencia de 19 de Abril de 2012 , Recurso de Casación núm. 818/2008 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994. Motivación. La denunciada falta de motivación afecta a la falta de identificación de las rentas cuya exclusión de la RIC confirma la sentencia, a la regularización en concepto de rentas consideradas como no procedentes de actividades económicas desarrolladas en Canarias, a la regularización en concepto de beneficios que no forma parte del ejercicio 1994 y a la ilegítima inversión de la carga de la prueba en relación con la regularización realizada en concepto de rendimientos de establecimientos no situados en Canarias. Por ello, la sentencia, al igual que antes la resolución del TEAC, se refiere a cada uno de los grupos en los que la Inspección clasificó las distintas cuentas que reflejaban beneficios no aptos para la dotación y contiene las razones y criterios tenidos en cuenta para la decisión adoptada, habiendo permitido a la recurrente articular su recurso de casación refiriéndose a aquellos supuestos en los que estaba en desacuerdo con la decisión adoptada por la Sala de instancia. La motivación resulta pues suficiente para la defensa de los derechos e intereses de la recurrente y no se aprecia que se haya producido indefensión, en consecuencia, el motivo no se acoge. FD Cuarto.**

**Sentencia de 22 de Marzo de 2012 , Recurso de Casación núm. 2998/2008. . Impuesto sobre Sociedades , ejercicios 1998 y 1999. RIC. Activo fijo usado. La adquisición de los apartamentos, al ser activo fijo usado no ha supuesto una mejora tecnológica, en los términos del art. 27.4.a) último inciso, de la Ley 19/1994 , que habilitaría a que tal adquisición pueda entenderse como materialización de la RIC. FD Cuarto. . Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse, en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma.. Ley 53/2002, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Excepción al plazo de materialización en activos fijos de la reserva para inversiones en Canarias FDS Cuarto y Quinto.**

**Sentencia de 18 de Mayo de 2012 ,Recurso de casación para la unificación de doctrina num. 43/2009. Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2001. Quedan excluidos los ingresos de carácter financiero por no estar afectos a la actividad empresarial, incluyéndose los beneficios que procediesen de la colocación de tesorería que se derivan de la gestión ordinaria del circulante.**

**FD Sexto “ (...)La solución dada al caso que nos ocupa por la resolución del TEAR de 31 de enero de 2007 es la misma que a un caso análogo le dio la sentencia de esta Sala de 13 de octubre de 2011 , que después de recordar los términos en los que se pronunciaban sobre cuestiones relativas a qué beneficios debía dotar para la RIC las sentencias de 5 de mayo de 2005 y 29 de septiembre de 2011 , decía que delimitado el alcance y extensión de los términos del artículo 27.1 de la Ley 19/1994 con los precedentes jurisprudenciales citados, los rendimientos obtenidos de la mera tenencia de bienes, en este caso ingresos financieros no procedentes de actividad económica**

realizada por establecimientos situados en Canarias, no dan derecho a la reducción de la base imponible por dotación a la RIC . Ciertamente que dichos rendimientos integran el resultado del ejercicio, con incidencia en el Impuesto de Sociedades a efectos de determinar la base imponible, mas ello no es óbice para que legalmente se establezca una limitación a los efectos de la dotación de un determinado beneficio, en este caso la RIC, circunscrito por imperativo legal a aquellos beneficios económicos generados por la explotación económica, quedando excluidos los ingresos de carácter financiero que por no estar afectos a la actividad empresarial, por no ser generados por la actividad económica por el propio establecimiento en Canarias, no pueden dotarse al citado beneficio .” **En este sentido , Sentencia de 13 de Octubre de 2011 , Recurso de Casación núm. 5475/2007 , FD Segundo.**

**Sentencia de 21 de Mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 3600/2008. Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 1998.La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado, FD Tercero. En el mismo sentido la Sentencia de 26 de Abril de dos mil doce, Recurso de Casación para unificación de doctrina núm. 89/2010, en materia del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1999 a 2002 , liquidación y sanción.”**En definitiva, es requisito sustancial para acogerse a los beneficios de la RIC el llevar una contabilidad en regla conforme a los requisitos exigidos legalmente, en los términos que hemos tenido ocasión de señalar, por lo que su incumplimiento supone la pérdida de los beneficios de la RIC, y ello hasta el 31 de diciembre de 2006, que cambia la legislación mediante Real Decreto Ley 12/2006 y pasa a ser un mero requisito formal que no va a suponer, cumplido el resto de requisitos no excepcionados por el propio artº 27, más que la imposición de una sanción conforme al nuevo régimen sancionador que respecto de la materia innova el citado texto legal”.**Esta Sentencia , a su vez, cita las Sentencias de 7 de Julio de 2011, Recurso de Casación para la unificación de doctrina núm. 235/2007, FD5-**en la que se señala que no existiendo una casilla específica para recoger la Reserva para Inversiones en las cuentas abreviadas, adquiere relevancia el libro diario u otros a efectos de dar cumplimiento a la exigencia de reflejo contable de una reserva indisponible, así como que la regularización debe producirse en el ejercicio siguiente al de la reducción - **y la Sentencia de 6 de Febrero de 2012 ,Recurso de Casación núm. 4557/2008 2012, FD Segundo. Asimismo, la Sentencia de 29 de Marzo de 2012 , Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 200/2009 , FD Tercero .**

**Sentencia de 22 de Mayo de 2012 ,Recurso de casación para la unificación de doctrina num. 374/2010 .Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000. Beneficio del Régimen de Inversiones en Canarias (RIC). Arrendamientos de inmuebles: posesión de local y personal laboral.La Sala desestima el motivo en base a jurisprudencia reiterada, según la cual los beneficios han de proceder de actividades económicas asentadas en establecimientos situados en las islas, entendiéndose por tales, un conjunto organizado de elementos personales y**

patrimoniales, usados para la realización, de una explotación económica para la puesta en el mercado de un bien o servicio. Desde esta perspectiva, no resulta ilógico exigir, para el goce del beneficio, que tratándose de actividades de arrendamientos de inmuebles, se cumplan los requisitos que establece el artículo 25.2 a) y b) de la LIRPF, de posesión de local y personal laboral, pues si no fuera así, lo realizado no sería una actividad económica, sino de una actividad privada o familiar. Se trata de una actividad de fomento, dirigida a la promoción del empleo, de lo que resulta ineludible que la actividad destinataria del beneficio lo genere, lo que implica que no se incluyan en el RIC los beneficios procedentes de la simple titularidad de activos o del arrendamiento de inmuebles como simple actividad individual. Entender lo contrario generaría una desigualdad entre los sujetos pasivos del IRPF o de las sociedades de mera tenencia de bienes a las que se exige el doble requisito de personal laboral y local para considerar que desarrolla una actividad económica de arrendamiento de muebles (art. 25.2), y los restantes sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que sin necesidad de su cumplimiento podría dotar al RIC. FD Segundo

**Sentencia de 9 de Julio de 2012 , Recurso de Casación núm. 2560/2010. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999, .Sociedad de mera tenencia de bienes que no desarrolla actividad empresarial ni explotación económica .No concurrencia de uno de los requisitos contemplados en el citado artículo 40. Dos de la Ley 18/1991 para que en los supuestos de arrendamiento o compraventa de inmuebles -objeto social de la sociedad recurrente- se pueda llegar a considerar que se realizan como actividad empresarial, a saber, que para su desempeño se tenga al meno, una persona empleada con carácter laboral .Materialización de la inversión: el incumplimiento de los requisitos establecidos para acogerse a la RIC dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma. Intereses de demora: anatocismo .**

**FD Segundo**”Considera la recurrente que este argumento de la Administración debe ser rechazado, ya que si la empresa no tenía derecho a la dotación y ha prescrito la posibilidad de la Administración de comprobarla, no procedería ahora que se exija que se materialice en plazo.

No podemos acoger la argumentación esgrimida, toda vez que la regularización llevada a cabo por la Inspección, con origen en las dotaciones la RIC efectuadas por PUZULU en los ejercicios 1994, 1995 y 1996, observó los plazos previstos en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Fiscal de Canarias , precepto que regula el régimen jurídico al que se ha sujeta la RIC.

Así, el apartado 4º de dicho artículo dispone que "Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse, en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones.....", es decir, el plazo para la materialización de la RIC se extiende desde el ejercicio de obtención de los ingresos, el ejercicio de dotación y los tres ejercicios siguientes, razón por la que el plazo respecto a la dotación a la RIC llevada a cabo en 1994 termina el 31

de diciembre de 1998, la de 1995 finaliza el 31 de diciembre de 1999 y la del ejercicio 1996 tiene su fecha límite de término el 31 de diciembre de 2000.

Una vez que se concluyó que no cabía efectuar dotación alguna con cargo al RIC, la Inspección llevo a cabo la regularización de los ejercicios 1994, 1995 y 1996 de acuerdo con lo previsto en el artículo 27.8 de la Ley 19/1994 , que expresa que el incumplimiento de los requisitos establecidos para acogerse a la RIC dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de la misma, de manera que como el 31 de diciembre de 1998 (fecha límite) la entidad no había cumplido el requisito de materialización de la dotación efectuada en el ejercicio 1994, es en el ejercicio 1998 donde se efectúa la regularización mediante un ajuste positivo en idéntica cuantía a la dotada en su día. Iguales actuaciones llevó a cabo la Inspección con respecto a las dotaciones efectuadas en los ejercicios 1995 y 1996 y que tienen su reflejo en las regularizaciones llevadas a cabo en los ejercicios 1999 y 2000, respectivamente, siendo precisamente estas fechas límite las que constituyen la inicial para el cómputo del plazo de prescripción, que por eso no puede considerarse que se hubiera consumado al iniciarse las actuaciones inspectoras.(...)

**FD Cuarto**”-Como ha quedado expuesto, el desarrollo discursivo desplegado por la Sala de instancia y del que concluye la improcedencia para la aplicación por parte de la entidad recurrente de las reducciones en la base imponible en el IS en concepto de Reserva para Inversiones en Canarias, se obtiene mediante el manejo conjunto de los artículos 27.1 de la Ley 19/1994 que permite a las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades la " reducción de la base imponible de este impuesto de las cantidades que, con relación a los establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo", y 40.Dos de la Ley 18/1991 en relación con el 25.2 de la Ley 40/1998, que definen las sociedades de mera tenencia de bienes, preceptos que a la luz de los hechos que aparecen probados, le permite declarar que para que el beneficio fiscal que supone la concurrencia del RIC pueda tener lugar, los rendimientos obtenidos por la Sociedad recurrente deben provenir de una actividad empresarial, circunstancia inexistente en el presente caso, al declarar probado la sentencia que nos encontramos ante una sociedad de mera tenencia de bienes que no desarrolla actividad empresarial ni explotación económica.

En este sentido la entidad recurrente, a través de este segundo motivo, dirige su crítica exclusivamente hacia los razonamientos que llevaron a la Sala de instancia a apreciar la no concurrencia de uno de los requisitos contemplados en el citado artículo 40. Dos de la Ley 18/1991 para que en los supuestos de arrendamiento o compraventa de inmuebles -objeto social de la sociedad recurrente- se pueda llegar a considerar que se realizan como actividad empresarial, a saber, que para su desempeño se tenga al meno, una persona empleada con carácter laboral, una vez que de los datos provenientes de la Inspección concluyeran que mas más de la mitad del activo de la entidad en los referidos ejercicios está constituido por "inmuebles", destinados al "arrendamiento" y de los que, según la entidad, se obtienen los ingresos reflejados en los Libros de la entidad.

Ciñéndonos al análisis del citado requisito contemplado en el artículo 40.Dos.b) de la Ley 18/1991, la Sala de instancia, del examen del expediente administrativo colige sin dificultad que la Sociedad P., S.A. para el desempeño de su actividad carecía de persona

empleada con contrato laboral, al rechazar la alegación de aquélla consistente en afirmar la existencia de un contrato de trabajo suscrito con fecha 5 de enero de 1997 con don Teodosio , negando el mismo en base a las siguientes razones: a) Que dicha persona es socio fundador y administrador solidario de la entidad. b) La sociedad no efectuaba cotización alguna por dicho trabajador a la Seguridad Social. c) Que en la contabilidad de la Sociedad figura su retribución con cargo a la partida "sueldos de administrador". d) El referido contrato fechado el 5 de enero de 1997 no consta registrado en el INEM.

Estas pruebas son ponderadas por la Sala de instancia, llevándola a concluir que dicho contrato no pueda ser considerado, a los efectos pretendidos por el artículo 40.Dos.b), de carácter laboral, valoración que es puesta en entredicho por la parte recurrente a través de este motivo, poniendo de manifiesto una serie de circunstancias que pretenderían desvirtuarían las razones expuestas y que llevarían a concluir afirmar el carácter laboral de la mencionada relación.

Pues bien, frente a la falta de prueba que la sentencia declara respecto de la existencia de un contrato laboral suscrito entre P., S.A. y don Teodosio , no puede admitirse las simples manifestaciones desgranadas por la recurrente en este motivo al carecer de la entidad suficiente como para desvirtuar lo declarado toda vez que 1.- Del contenido de la sentencia de instancia no se deduce que la misma reconociera que el requisito de cotización a la Seguridad Social no se podía cumplir de acuerdo con la normativa laboral. 2.- Resulta irrelevante, a los efectos pretendidos, que los estatutos de la sociedad impidieran retribuir el cargo de administrador, pues por un lado constituye una cuestión meramente interna de la sociedad el que se efectivamente se retribuyera, lo que por otra parte entra en contradicción con lo reflejado en la contabilidad de la entidad, lo cual no deja de ser un elemento de prueba que, en contra de lo manifestado por la recurrente, no es el único apreciado por la Sala de instancia para negar carácter laboral a la relación. 3.- La interpretación que se efectúa de la Sentencia citada por la Sala de instancia ( Sentencia de 7 de mayo de 1999, de la Sala de los Social del Tribunal Supremo ) no se acomoda al contenido de la misma, pues de su tenor no se infiere que el administrador de una sociedad que no sea titular de mas 50% de los títulos de una sociedad deba estar ligado a la misma mediante un contrato de carácter laboral y 4.- Es intrascendente que al fallecimiento del Sr. Teodosio se contratara a otra persona para que le sustituyera en su funciones, pues las alegaciones a lo largo de la vía administrativa y judicial se proyectaban en exclusiva acerca de la relación mantenida por él mismo con la sociedad recurrente.

Todo lo cual nos lleva a desestimar el motivo y al examen del tema de los intereses, a cuyo estudio nos obliga el haber estimado el primer motivo.” **En similares términos Sentencia de 29 de Septiembre de 2011, Recurso de Casación núm. 2356/2007, FD Tercero**

**Sentencia de 19 de Noviembre de 2012 , Recurso de Casación núm. 1691/2011 Impuesto sobre Sociedades , ejercicio 2000. Reserva para las inversiones en Canarias. Ausencia de una minima estructura empresarial necesaria para desarrollar una actividad económica. Configurándose la reserva para inversiones en Canarias como un incentivo fiscal alternativo al diferimiento por reinversión en el impuesto sobre sociedades resulta lógico, entender que está pensando en situaciones análogas, y esta Sala ha dicho, reiteradamente, que ese diferimiento**

por reinversión no era aplicable a las rentas procedentes de elementos patrimoniales transmitidos no afectos a la actividad económica. No existe valoración ilógica o irracional por la Sala de instancia. Tampoco es ilógico, sino todo lo contrario, que, siendo el objetivo pretendido con la reserva para inversiones en Canarias el fomento de la inversión productiva realizada en esas islas por los empresarios establecidos, sólo pudiera dotarse dicha reserva con los beneficios derivados de la actividad empresarial que realicen esos establecimientos. FDS Segundo a Cuarto.

Sentencia de 10 de Diciembre de 2012, Recurso de Casación núm 1254/2011. Impuesto sobre Sociedades, periodo 2000-2001. RIC. Improcedencia: los rendimientos procedían de la participación en la Agrupación de interés económico. La Administración partió de un hecho que no ha resultado desvirtuado, consistente en que los rendimientos obtenidos por la compañía recurrente, sobre los que aplicó la dotación de la reserva para inversiones en Canarias, procedían de la participación en la Agrupación de interés económico. Es decir, no tenían origen directo en ningún tipo de actividad empresarial o económica, que no fuera la mera tenencia de esos derechos de participación. Esta circunstancia impide, con arreglo a la doctrina de esta Sala, que la entidad recurrente pudiera aplicarse la dotación de la reserva para inversiones en Canarias. Persiguiéndose con esta ventaja fiscal el fomento de la inversión productiva realizada en el archipiélago canario por los empresarios establecidos, sólo puede dotarse dicha reserva con los beneficios derivados de la efectiva actividad empresarial realizada con activos residenciados en las islas. .FD Quinto

### 13.3 Bonificación a sujetos de nueva constitución.

Sentencia de 21 de mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 3600/2008. Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. Improcedencia de la Bonificación del 95 % en la cuota íntegra del Impuesto prevista en la Disposición Adicional quinta de la Ley de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias la Ley 19/1994, de 6 de Julio. No concurrencia de los requisitos previstos en los apartados 2 c) y 2 d) de la norma transcrita, referidos al ejercicio de actividad económica que no se hubiera llevado a cabo anteriormente bajo distinta titularidad y a la existencia de local o establecimiento independiente: cuando la actividad de una nueva sociedad sea coincidente en todo o en parte, con las de otras empresas en las que concurren los mismos socios, los rendimientos de la nueva explotación económica podrán gozar de la bonificación siempre que las empresas preexistentes mantengan su nivel de actividad, de tal forma que no se produzca traslación de la actividad de la sociedad preexistente a la nueva, supuesto que no es el de autos. FD Quinto. En el mismo sentido, Sentencia de 26 de mayo de 2012, Recurso de Casación núm. 6293/2008. FD Cuarto.

**Sentencia de 8 de Junio de 2011, Recurso de Casación núm. 4833/2007 . Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997 .Apartado 2.a) de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 19/1994, de 6 de julio , que modifica el Régimen Económico y Fiscal de Canarias Cuestión nueva. Analogía. Régimen de Estimación Objetiva. Contratación parcial. Beneficios fiscales.No concurre la alegación relativa a cuestión nueva. En el segundo motivo de casación se alega que se ha infringido el artículo 14 de la Ley General Tributaria, al aplicar por analogía las normas sobre Régimen de Estimación Objetiva en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinar que las dos trabajadoras contratadas a tiempo parcial debían computar en proporción de la jornada contratada en relación con la jornada completa, y no por su número. Dada la forma tan terminante con la que, se emplea el legislador en los diversos casos en que requiere la circunstancia de que los trabajadores sean contratados o desarrollen "jornada completa", hay motivo suficiente para pensar que cuando no lo hace así en otros supuestos diferentes, y entre ellos, en el que ahora nos ocupa, el beneficio fiscal puede obtenerse igualmente por contratación a "tiempo parcial", tanto más si pueden existir objetivos que lograr o fines que cumplir, y que se obtienen igual o incluso en mejor medida, con dicha modalidad de contrato. En tales casos, nada autoriza a elevar a la contratación en régimen de "jornada completa", a la consideración de estándar, tipo o requisito, de forma que tampoco nada impide que disfruten del beneficio fiscal por creación de empleo aquellas empresas que únicamente contraten trabajadores a "tiempo parcial".FDS Segundo y Tercero “ (...)Ahora bien, aún admitiendo que los dos trabajadores a tiempo parcial sean computados, sin embargo, el otro trabajador contratado (don Pedro Miguel ) lo fue el 6 de febrero de 1995 -la empresa se constituyó en diciembre de 1994-, lo que supone que en dicho ejercicio 1995 no se cumplía el requisito mencionado, impidiendo que se disfrute del beneficio, al exigir la DA 5ª.2.a) estudiada, que el promedio se cumpla "en todos y cada uno de los períodos impositivos a que se refiere el apartado anterior", lo que ha sido interpretado por nuestra jurisprudencia -sentencia de 5 de mayo de 2011- en el sentido de que si en un ejercicio no se cumple ese promedio, no se tiene derecho a la bonificación. Por último, no puede considerarse que el requisito de número de trabajadores se cumpla teniendo en cuenta al administrador de la sociedad, don Julio , pues la sentencia recurrida, partiendo de una serie de datos, llega a la conclusión de que esa persona no tenía relación laboral con la empresa. Se trata, por tanto, no de si los administradores tienen o no la consideración de trabajadores, sino de si era realmente administrador de la empresa, cuestión que hay que decidir con base en los mismos datos reflejados en la sentencia recurrida, que demuestra que carecía de esa condición.”**

## **14. Otros Régimenes**

### **14.1 Sociedades Agrarias de Transformación.**

**Sentencia de 18 de Abril de 2012 , Recurso de Casación núm. 394/2009 .**

**Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Consideración de las aportaciones dinerarias de los socios a la Sociedad Agraria de Transformación, para costear la puesta en riego de sus olivares. El TS declara que no es ilógica ni irrazonable la apreciación de la Sala de instancia, en relación que el titular de los préstamos en calidad de prestatario era la propia SAT, figurando la deuda en su contabilidad y que las aportaciones de los socios lo eran para amortización de gastos e intereses de la deuda y que tenían por finalidad costear las instalaciones técnicas de riego. En este sentido, el tema se reduce a la dimensión jurídica de si, no obstante aquellos hechos, lo acontecido no puede considerarse una ampliación de capital por no figurar tal ampliación ni en la contabilidad ni en la declaración del IS presentada ni cumplir los requisitos del previo acuerdo social ni de la emisión de resguardos nominativos representativos de las correspondientes aportaciones, así como que éstas se mantuvieran como Fondo de Reserva Voluntaria, hasta que en Junta General Extraordinaria se modificó la contabilidad, a raíz precisamente de la regularización efectuada por la Inspección. Para que hubieran habido ingresos de explotación habría sido preciso, tal como aduce la recurrente, que existieran compras por los socios respecto de la SAT o prestaciones de ésta a aquéllos, lo que no se ha probado en el caso de autos y sí que existía una puesta en común de un capital que en su mayoría se financió con un crédito bancario a C., que a su vez se fue amortizando por cada uno de los socios en proporción al número de olivos de que disponían. FD Segundo .**

**En el mismo sentido Sentencias de 9 de Abril de 2012, Recurso de Casación núm 4027/2008, FD Tercero y 18 de Abril de 2012, Recurso de Casación num. 3122/2009, FD Segundo .**

## **ÍNDICE \***

### **I). Naturaleza, ámbito y hecho imponible**

1. Ámbito de aplicación temporal. Regímenes transitorios . Pags. 1 a 4
2. Tratados y Convenios . Pags. 4 a 8
3. Hecho imponible. Pags. 8 a 17
4. Fraude de Ley. Pags. 17 a 19
5. Obligación Real de Contribuir. Pags. 19 a 25

### **II). Sujeto pasivo y domicilio fiscal**

### **III). Exenciones**

1. Entidades parcialmente exentas.Pags.25 a 30

#### **IV). Base imponible, concepto y determinación**

1. Concepto. Pags.30 a 31

2. Determinación. Pags.31 a 38

3. Ingresos. Pags 38 a 51

4. Gastos. Pag.51 a 55

#### **V). Amortizaciones**

1. El concepto de amortización. Pag.55

2. La amortización del inmovilizado material. Pags.55 a 64

3. La amortización del inmovilizado inmaterial . Pags.64 a 65

#### **VI).Pérdida de valor de elementos patrimoniales**

1.Perdidas.Pag.66

2. Provisión por insolvencias.Pags.66 a 103

3. Provisión por depreciación de existencias.Pags.104 a 109

4. Provisión por depreciación de valores mobiliarios.Pags. 109 a 121

5 Otras provisiones por correcciones valorativas. Pags.121 a 129

6. Provisión para riesgos y gastos. Pags. 129 a 133

7. Provisión para responsabilidades. Pags. 133 a 141

8. Provisiones técnicas de las entidades aseguradoras. Pags. 141 a 148

9. Provisión para pensiones. Pags. 149 a 152

#### **VII). Gastos no deducibles**

1. Gastos no deducibles.Pags. 152 a 206

2. Donaciones y Donativos deducibles.Pags. 206 a 208

## **VIII). Reglas especiales de valoración**

1. Reglas de valoración. Pags. 208 a 214
2. Efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal del mercado. Pags. 215 a 216
3. Reglas de valoración: Operaciones vinculadas. Pags. 216 a 224
4. Subcapitalización. Pags. 224 a 229

## **IX). Imputación temporal**

1. Concepto. Pag. 229
2. Criterios de imputación temporal. Pags. 229 a 250
3. Operaciones a plazo .
  - 3.1 Concepto. Pags. 250 a 252
  - 3.2 Imputación del incremento. Pags. 252 a 256
4. El principio de inscripción contable. Pags. 256 a 260

## **X). Rentas exentas y otras deducciones en la base imponible**

1. Exenciones para evitar la doble imposición económica internacional. Pags. 260 a 272

## **XI). Reinversión de beneficios extraordinarios**

1. Reinversión de beneficios extraordinarios. Pags. 272 a 293
2. Regímenes de diferimiento del Impuesto. Pags. 293 a 305

## **XII). Compensación de bases imponibles negativas.**

1. Compensación. Pags. 305 a 312

2. Plazo para realizar la compensación. Pags. 312 a 315

### **XIII). Periodo impositivo y devengo**

1. Período impositivo. Pag. 315

### **XIV). Tipos de gravamen y cuota íntegra**

1. El tipo de gravamen. Pag. 316

### **XV). Deducciones para evitar la doble imposición**

1. Deducción para evitar la doble imposición interna:  
dividendos y plusvalías de fuente interna. Pags. 316 a 330

2. Deducción para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo. Pags. 330 a 338

3. Deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios. Pag. 338

### **XVI). Bonificaciones**

1. Obligaciones bonificadas. Pag. 339

2. Beneficios fiscales aplicables por el «Año Santo Jacobeo 2004» y el «Forum Universal de las Culturas Barcelona 2004». Pags. 339 a 344

3. Otras Bonificaciones

3.1 Consorcios. Pag. 344

3.2 Pymes. Pags. 344 a 348

3.3 Empresas públicas que prestan servicios municipales o provinciales de carácter obligatorio. Pags. 348 a 349

.

### **XVII). Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.**

1. Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. Pags. 349 a 351

2. Deducción por actividades de exportación. Pags. 351 a 375

3. Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social. Pags.375 a 379

4. Deducción por inversiones en activos fijos nuevos. Pags.379 a 384

5. Deducción por inversiones. Pags.385 a 386

6. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas y libros.Pag. 386

### **XVIII).Retenciones e ingresos a cuenta**

1.Sujetos obligados a practicar las retenciones o los ingresos a cuenta. Pags. 386 a 398

2 . Plazo de devolución de la retención. Pags. 398 a 399

### **XIX).Pagos fraccionados**

1.Tratamiento de los pagos fraccionados. Pag. 399

### **XX).Gestión del Impuesto.**

1.Obligaciones contables y facultades de la Administración tributaria. Pags. 399 a 402

2. Devoluciones. Pag. 402

### **XXI). Regímenes especiales.**

#### **1.Agrupaciones de interés económico.**

1.1Agrupación de interés económico española. Pags. 403 a 404

#### **2.Uniones temporales de empresas**

2.1.Régimen fiscal. Pags. 404 a 410

#### **3. Régimen de transparencia fiscal**

3.1.Sociedades transparentes : Régimen Jurídico. Pags. 410 a 423

3.2.Desaparición de las sociedades transparentes: régimen transitorio. Pags. 423 a 426

#### **4.Régimen de las sociedades patrimoniales**

4.1 Inaplicabilidad del régimen. Pags. 426 a 430

4.2 Tipo de gravamen y cuota íntegra. Pags. 430 a 431

## **5. Régimen de consolidación fiscal**

5.1 Inclusión y exclusión de sociedades en el grupo fiscal. Pags. 431 a 442

5.2. Determinación de la base imponible del grupo fiscal. Pags. 442 a 443

5.3 Prescripción. Pags. 443 a 444

5.4 Pérdida del régimen. Pags. 444 a 448

## **6. Régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio fiscal de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la UE**

6.1. Fundamento y normativa aplicable. Pags. 448 a 478

### **7. Régimen fiscal de la minería**

7.1. Beneficios fiscales

7.1.1. Factor de agotamiento minero. Pags. 478 a 489

## **8. Empresas de reducida dimensión**

8.1 Régimen jurídico. Pags. 489 a 490

## **9. Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero**

9.1. Fundamento y normativa aplicable. Pags. 490 a 494

9.2. Lease-back. Pags. 495 a 502

10. **Régimen de las entidades deportivas.** Pags. 502 a 511

## **11. Régimen fiscal de las cooperativas**

11.1 Cooperativas especialmente protegidas. Pags. 511 a 512

## **12. Régimen fiscal de las fundaciones**

12.1 Requisitos de las entidades sin fines lucrativos. Pags. 512 a 513

13. **Régimen especial de Canarias.**

13.1 Deducción por inversiones en Canarias.Pags. 513 a 516

13.2. Reserva para inversiones en Canarias. Pags. 516 a 528

13.3. Bonificación a sujetos de nueva constitución. Pags. 528 a 529

#### **14. Otros Régimenes**

14.1. Sociedades Agrarias de Transformación. Pags. 529 a 530

\* Para la confección de éste índice me he valido, en parte, del obrante en el Libro Lex Mentor Fiscal 2007, de las Editoriales Deusto y Datadiar.