



# AUDIENCIA NACIONAL

## Sala de lo Contencioso-Administrativo SECCIÓN SEGUNDA

*Núm. de Recurso:* 0000211/2006  
*Tipo de Recurso:* PROCEDIMIENTO ORDINARIO

*Núm. Registro General:* 02294/2006  
*Demandante:*  
*Procurador:* FRANCISCO MIGUEL VELASCO MUÑOZ-CUELLAR

*Demandado:* TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

*Abogado Del Estado*

*Ponente Ilmo. Sr.:* D. JESUS CUDERO BLAS

### SENTENCIA N°:

**Ilmo. Sr. Presidente:**  
D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

**Ilmos. Sres. Magistrados:**  
D. JESÚS N. GARCÍA PAREDES  
D<sup>a</sup>. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ  
D<sup>a</sup>. ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE  
D. FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHIS  
D. JESUS CUDERO BLAS

Madrid, a treinta de septiembre de dos mil nueve.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 211/2006 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador don Francisco Velasco Muñoz-Cuéllar en nombre y representación de la entidad frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de

euros. Es Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. JESÚS CUDERO BLAS, quien expresa el criterio de la Sala.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** La parte indicada interpuso, con fecha de 1 de junio de 2006, el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la misma para que formalizara la demanda.

**SEGUNDO.-** En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 21 de noviembre de 2006, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados e imposición de costas a la Administración.

**TERCERO.-** De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la misma mediante escrito en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

**CUARTO.-** Recibido el proceso a prueba, se practicaron las propuestas y admitidas, con el resultado que consta en autos.

**QUINTO.-** Concluso el proceso, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 24 de septiembre de 2009 como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

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

### FUNDAMENTOS JURIDICOS

**PRIMERO.-** Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad . la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de marzo de 2006, por la que se estimó parcialmente (en el particular relativo a la deducción por formación de personal) la reclamación económico-administrativa promovida frente al acuerdo de la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de fecha 11 de diciembre de 2003, referido a impuesto sobre sociedades, régimen de declaración consolidada, ejercicios 1996/1997, 1997/1998 y 1998/1999, por importe de euros.

Son antecedentes de interés para la solución del caso, a la vista del expediente administrativo y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

1. Con fecha 17 de septiembre de 2003, la Oficina Nacional de Inspección en Barcelona incoó a [redacted] acta de disconformidad, modelo A02, número [redacted] relativa al impuesto sobre sociedades, régimen de declaración consolidada, por los períodos impositivos 1996/1997, 1997/1998 y 1998/1999. Por lo que aquí interesa, en dicha acta se proponía por el actuario la regularización de las declaraciones de la entidad por los siguientes conceptos: a) Retribución a los administradores, por considerarse que los pagos realizados por la entidad a las sociedades [redacted]

[redacted] no correspondían, en realidad, a contratos de asesoramiento comercial, sino a abonos de honorarios por las actividades de administración cuya realización no había sido aprobada en Junta General; b) Intereses presuntos de préstamos concedidos por la entidad a sus administradores, discrepando la Inspección del cálculo realizado por la contribuyente; c) Imputación de intereses moratorios y por anatocismo e imputación temporal de operaciones a plazo, por considerar el actuario que se había incumplido el principio del devengo; d) Gastos de relaciones públicas y otros gastos comerciales, denegándose su deducción por entender que las actividades generadoras del gasto ni eran necesarias ni estaban causalmente relacionadas con la obtención de ingresos; e) Deducción por actividades de I+D, al considerarse que el gasto realizado no respondía a dicho concepto, sino a la obtención de una exclusiva para comercializar determinados productos; f) Dotación a la provisión por depreciación de existencias, estimando la Inspección que tal dotación es, en realidad, una provisión para riesgos no deducible; g) Deducción por actividad exportadora, estimándose que las inversiones no reúnen las condiciones legales para tener derecho a la deducción; h) Contratos de arrendamiento financiero, aplicándose en el acta lo dispuesto en el artículo 11.3 de la Ley del Impuesto; i) Deducción por formación de personal, minorándose por la Inspección el importe de la base de la deducción.

2. Emitido el preceptivo informe ampliatorio y evacuado por la parte actora el trámite de alegaciones, con fecha 11 de diciembre de 2003 el Inspector Adjunto-Jefe de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección dictó acuerdo de liquidación confirmando la propuesta recogida en el acta, resultando una deuda tributaria de [redacted] euros, comprensiva de cuota e intereses de demora.

3. Interpuesta reclamación económico-administrativa ante el TEAC, por resolución de éste de fecha 16 de marzo de 2006 se estimó parcialmente la misma sólo en cuanto a la deducción por formación de personal, desestimándola en relación con el resto de los conceptos objeto de regularización que habían sido objeto de la reclamación.

**SEGUNDO.-** En el primer motivo de impugnación se denuncia por el demandante la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, bien entendido que dicha prescripción sería –de aceptarse la alegación– exclusivamente parcial, por afectar exclusivamente a los ejercicios 1996/1997 y

1997/1998, cuestión admitida por la parte actora en el primer fundamento de derecho de su demanda, en el que únicamente se refiere a la prescripción de dichos ejercicios.

Como se sigue del expediente administrativo, las actuaciones inspectoras comienzan el 31 de mayo de 2001, fecha de notificación al contribuyente del acuerdo de inicio de las mismas, y finalizan el 11 de diciembre de 2003, fecha de notificación al actor de la liquidación tributaria de la misma fecha.

Según el demandante, la prescripción se habría producido por tres razones: la primera, por la imputación al mismo de los meses de agosto de 2001 y 2002 como dilaciones indebidas, siendo así que --a su juicio-- tal período ha de reputarse como inhábil a los efectos pretendidos por coincidir con las vacaciones del personal de la empresa; la segunda, por la falta de motivación del acuerdo de ampliación de fecha 6 de febrero de 2002, lo que implica su invalidez y la consiguiente repercusión en la prescripción alegada; la tercera, por la consideración como dilaciones imputables al contribuyente de las producidas durante ciertos períodos en los que, a pesar de la supuesta paralización de las actuaciones, la Inspección continuó desarrollando con normalidad su actividad de comprobación del contribuyente.

Por razones sistemáticas, procede abordar en primer lugar la alegación consistente en la falta de motivación del acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras, dictado con fecha 6 de febrero de 2002 y, en caso de aceptarse tal afirmación, determinar cuáles son las consecuencias legales de dicha infracción y de la consiguiente superación del plazo máximo con el que cuenta la Administración para determinar la deuda tributaria y notificárselo al contribuyente.

Idéntica cuestión a la que ahora se suscita ha sido abordada y resuelta por esta misma Sección en la sentencia de 17 de abril de 2008 (recurso núm. 174/05), a la que procede ahora remitirse. Decía entonces la Sala y reiteramos ahora lo siguiente:

*"El artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en relación con el plazo máximo de duración del procedimiento, dispone que "las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de 12 meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros 12 meses cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional (...)"*

*Los efectos de la infracción del citado plazo se determinan en el apartado 3 del propio artículo 29: "3. La interrupción injustificada durante 6 meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones".*

La Ley se remite, para la definitiva concreción del "alcance y requisitos" de la prórroga, al desarrollo reglamentario, haciendo uso de la técnica de la delegación normativa, por lo que es procedente recordar el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), en la redacción dada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, que desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Así, el artículo 31 ter del RGIT, sobre "ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras", señala que "1. El plazo a que se refiere el art. 31 podrá ser ampliado, previo acuerdo del Inspector-Jefe, por un plazo no superior al inicialmente previsto, cuando concurra, en cualquiera de los ejercicios o tributos a que se refiere la actuación, alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional.

A estos efectos, y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos:

1º) Cuando el volumen de operaciones de la persona o entidad sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas (...)", por mencionar únicamente la que en este proceso dio lugar a la adopción del acuerdo de ampliación.

Por su parte, el apartado 2 del art. 29 dispone que "a efectos de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación, la apreciación de la concurrencia de alguna de las circunstancias mencionadas en los apartados anteriores se realizará por el funcionario, equipo o unidad que esté desarrollando la actuación de que se trate. La propuesta de ampliación se dirigirá por escrito al Inspector-Jefe, ponderando la importancia de las circunstancias reseñadas en orden a la necesidad de ampliar el plazo. Cuando sea el Inspector-Jefe el que aprecie la concurrencia de dichas circunstancias, dictará acuerdo en tal sentido. En ambos casos, se concederá al interesado, previamente, un plazo de diez días para que alegue lo que considere oportuno.

El acuerdo del Inspector-Jefe será motivado, se notificará al interesado y no será susceptible de recurso, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo, con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, se interpongan contra la liquidación que finalmente se dicte".

De lo expuesto deriva que no hay un derecho incondicionado a prorrogar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras sino que, antes al contrario, la regla general viene constituida por el plazo de doce meses y sólo en casos excepcionales, cuando concurren particulares circunstancias que impidan o dificulten la culminación de las actuaciones en el plazo previsto, una vez debidamente acreditadas y razonadas, podrá prolongarse el procedimiento mediante acuerdo motivado.



*En la fórmula legal y, de una manera más clara en la reglamentaria, no basta con la acreditación de que concurre alguna de las circunstancias que hacen posible acordar la prórroga, sino que es preciso relacionar tales circunstancias con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate, pues "el volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal Internacional" son notas que permiten deducir, en algunos casos, que las actuaciones son complejas, pero no en todos los posibles, atendida la naturaleza y contenido de la comprobación, de donde resulta que no basta su mera concurrencia para justificar la ampliación.*

*Es decir, la especial complejidad de las actuaciones es un concepto jurídico indeterminado que permite, en el artículo 29.1.a) de la Ley 1/1998, la posibilidad de ampliar el plazo inicialmente previsto, que se revela por la concurrencia de alguno de los datos indiciarios de esa complejidad que, ad exemplum, enumera el precepto, pero ello no quiere decir que la presencia de alguna de tales circunstancias, como la que invoca la Administración como factor justificador, esto es, el volumen de operaciones, determine por sí misma la complejidad del procedimiento, pues tanto es posible que el ese volumen sea un elemento determinante, en algunos casos, de la complejidad del procedimiento como deducir que, en otros supuestos, constituya un factor indiferente ya que, no cabe olvidar, la comprobación puede también versar sobre elementos aislados de la situación tributaria no determinantes en modo alguno de una comprobación o investigación compleja que requiera de ampliación en el plazo.*

*No es casual que el párrafo segundo del apartado a) del reiterado artículo 31 ter del RGIT señale que "a estos efectos (esto es, a los de determinar la "especial complejidad"), y sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación, podrá considerarse que las actuaciones revisten especial complejidad cuando se produzca alguno de los siguientes supuestos...", que seguidamente se enumeran.*

*Quiere ello decir que la exigencia de motivación no se limita a la justificación material del factor habilitador de la ampliación -en este caso, el volumen de operaciones de la sociedad o su integración en un grupo societario- sino que se requiere, en términos literales "su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación...", o sea, la evaluación de las razones de las que quepa inferir, a partir del citado volumen de operaciones del sujeto a comprobación, que aquí no se discute, o de la existencia del grupo, que el plazo de doce meses es insuficiente, en este asunto, para completar la instrucción del procedimiento, pese a la diligencia desplegada por la Administración.*

*En síntesis, el volumen de operaciones o las demás circunstancias descritas en la Ley y el Reglamento puede ser o no, según los casos, un dato significativo en función de su influencia en las actuaciones mismas. De ahí que la motivación del acuerdo de ampliación deba ponderar las circunstancias del procedimiento en el seno del cual se necesita su adopción, lo que impone al órgano decisor un deber de acreditar cumplidamente que el plazo inicial es insuficiente.*

*La motivación específica que prevé la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente en su artículo 29.3 no se queda en una mera exigencia formal de*

*recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal que ampara dicha ampliación, sino que se requiere, además, que esté materialmente justificada la ampliación, en tanto que agrava la situación jurídica del sujeto pasivo, al imponérsele un plazo superior al inicialmente previsto en la ley, justificación que sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundadamente, aun de forma sucinta, los motivos por los que no se ha podido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido para ello.*

*Obviamente, esta justificación habrá de incluir una evaluación de las actuaciones ya seguidas, de las dificultades o resistencias encontradas para su práctica, de las diligencias pendientes, de la imposibilidad de completar las actuaciones, de la previsión del plazo que sería preciso, puesto todo ello en conexión cronológica con el extenso plazo habilitado por la ley, de doce meses, pues bien podría ser que la dificultad para cumplirlo no procediera tanto de una complejidad real o aparente de la comprobación como de la deficiente organización administrativa o de una escasa diligencia en el impulso de la actividad de comprobación".*

En el caso ahora analizado, tal y como sucedía en el supuesto contemplado en el recurso en que se dictó la sentencia citada, la motivación no sólo ha sido escueta sino abiertamente insuficiente, pues en la misma no se indican, ni siquiera de manera indiciaria o parcial, cuáles son las razones que justifican la ampliación. Y es que lo único que se pone de manifiesto, por toda motivación, es que el volumen de operaciones de la entidad sobrepasa determinados límites cuantitativos en cada período, así como su pertenencia a un Grupo de sociedades, de donde implícitamente se colige la suficiencia, a juicio del Inspector Jefe que intervino, para autorizar la ampliación. En particular, el acuerdo de ampliación trata de revelar la existencia de causa legal habilitante de la siguiente manera:

"Esta comprobación debe entenderse como de especial complejidad, entre otros motivos por: 1º.- Ser su volumen de operaciones en todos los ejercicios superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas las sociedades; 2º. Formar parte del Grupo de Sociedades nº 6/89 en calidad de sociedad dominante, Grupo que tributa en Régimen de Tributación Consolidada para el que se va a solicitar la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades por los ejercicios 1996/97, 1997/98 y 1998/99".

Sin embargo estos datos no son reveladores, "per se", de la complejidad real del procedimiento, pues éste no sólo se mide por el volumen de operaciones -si no se pone en relación con el contenido de lo actuado y con los hechos que se comprueban. Pero tampoco entendemos que venga determinada, también por sí sola, por la pertenencia a un grupo consolidado de sociedades, pues si el legislador hubiera querido que tal circunstancia determinara "en todo caso" la necesidad de ampliación del plazo así lo hubiera establecido expresamente. Dicho en otros términos, hubiera resultado imprescindible que el acuerdo de ampliación descendiera a determinar concretamente en qué medida esas dos circunstancias imposibilitan el cumplimiento del plazo ordinario (doce meses) o porqué, respecto de tales extremos determinan específicamente la "especial complejidad" de las operaciones de comprobación e Inspección.

Por consiguiente, la motivación infringe la exigencia legal a que se sujeta la ampliación del plazo, no sólo porque no se ofrece explicación alguna sobre la procedencia de la prórroga, sino porque no hay razón válida que la ampare a la vista del contenido de las actuaciones y de las circunstancias que se han expresado. Si la regla general es que la duración del plazo es la señalada en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 y la excepción se sujeta, en consecuencia, a la concurrencia de rigurosos requisitos que, además, han de estar expresamente motivados, en el caso presente no hay, formal ni materialmente, una motivación válida y eficaz.

Y es que, ciertamente, si diéramos por bueno el acuerdo de ampliación que acaba de transcribirse estaríamos aceptando que las dimensiones de la empresa son un elemento decisivo, con su sola apreciación, para acordar la ampliación, por lo que bastaría a tal fin con reflejar el volumen de operaciones o la pertenencia a un grupo, con independencia de la verdadera complejidad del asunto. Lo relevante, si se sigue la interpretación de la Inspección -que tampoco se extiende en razones para justificar en profundidad su tesis- serían entonces las características subjetivas del comprobado, al margen del contenido de la comprobación, es decir, del Impuesto o ejercicio de que se tratase, así como el carácter global o singular del examen de la situación fiscal. Tal postura es inaceptable porque contradice los límites legales, ya que de hecho equivale a beneficiarse de una suerte de presunción iuris et de iure, que no toleraría prueba en contrario, dirigida contra determinadas empresas consideradas en sí mismas, al margen de la mayor o menor dificultad de la comprobación, sin atender al objeto sobre el que se proyectase ésta. Si la ley hubiera querido singularizar a determinados sujetos de Derecho por concurrir en ellos ciertas características económicas o de configuración jurídica, no habría asociado tales factores -el volumen de operaciones o la pertenencia a un grupo societario-, al concepto indeterminado de la "especial complejidad".

Debe entenderse entonces que el acuerdo de ampliación de 6 de febrero de 2002 carece de la necesaria y mínima motivación, lo que determina que haya de considerarse superado el plazo máximo de doce meses establecido en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998.

Ahora bien, dicha superación no determina la caducidad del procedimiento, pues no puede deducirse la misma de la regulación contenida en la Ley 1/98, ya que el exceso del plazo de doce meses tiene su consecuencia legal propia. El Tribunal Supremo, en la sentencia de 30 de junio de 2004, recuerda que la Ley 1/1998 "no estableció con carácter general la caducidad de los procedimientos tributarios por paralización e incumplimiento del plazo establecido de resolución", recordando las respectivas previsiones sobre duración máxima de los procedimientos de gestión (artículo 23 de la Ley 1/1998) y de actuaciones de comprobación e investigación (artículo 29). Así, el artículo 29.3 no determina la caducidad, pues establece que "la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producidas por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones".

En consecuencia, tomando como "dies a quo" el del vencimiento de los respectivos plazos para efectuar la autoliquidación del Impuesto por los períodos que nos ocupan (25 de junio de 1998, ejercicio 1996/97, 25 de junio de 1999, ejercicio 1997/98 y 25 de junio de 2000, ejercicio 1998/99), y como "dies ad quem" el 11 de



diciembre de 2003, en que se notifica la liquidación tributaria, ya habría prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda, por transcurso del plazo de cuatro años que resulta exigible para los períodos 1996/97 y 1997/98, lo que no ocurre respecto del ejercicio 1998/99, al no haber transcurrido respecto del mismo el indicado plazo prescriptorio.

La estimación del motivo alegado por el actor en el primer fundamento de derecho de su demanda hace innecesario abordar el resto de los argumentos aducidos en relación con la prescripción, pues en todo caso la consecuencia de su acogimiento –prescripción de los dos ejercicios referidos- sería idéntica a la derivada del carácter inmotivado del acuerdo de ampliación.

**TERCERO.-** Presupuesto lo anterior, han de analizarse ahora los motivos de fondo alegados por el actor en relación con los distintos conceptos regularizados y respecto del único período no prescrito, esto es, el correspondiente al ejercicio 1998/99.

La primera cuestión se refiere a la retribución a los administradores. Según consta en autos, se trata de varios pagos realizados por la entidad a las sociedades

, así como los servicios prestados por en calidad de de la empresa. La entidad contabiliza estos pagos en la cuenta 67250000, "Gestores, Abogados y Notarios". Se trata de facturas referidas a servicios de asesoramiento y prospección de oportunidades de distribución en atención a contratos de asesoramiento comercial.

La Inspección recalifica los servicios prestados por dichas sociedades y por como servicios consustanciales a la actividad de administrador de por considerar que los dueños de esas empresas vinculadas son, precisamente, los administradores (y también dueños) de , esto es, Aunque es cierto que el cargo de administrador –según los Estatutos sociales- es un cargo retribuido, la Inspección no permite la deducción por no haber sido acordado el abono de honorarios a los administradores en la Junta General.

Frente a ello opone el actor que la gestión, administración y dirección de nada tiene que ver con los servicios que aquellas sociedades le prestan como cabeceras del grupo, pues éstas son las que coordinan todas las sociedades, toman las decisiones necesarias para que cada entidad aproveche las sinergias del grupo e implementan políticas generales. La coordinación de las empresas del grupo no es tarea, se dice, que compete a los administradores de por más que tales administradores sean también los dueños del Grupo Además, se añade, aun aceptando que son retribuciones a los administradores, la propia sociedad habría admitido tácitamente la retribución por dos razones: la primera, porque aprobó las cuentas generales en las que se consignaban dichos pagos; la segunda y fundamental, porque los accionistas únicos de la sociedad son, precisamente, , dueños a su vez de aquellas empresas vinculadas.

La cuestión suscitada ha sido ya abordada y resuelta por esta Sala en la sentencia de la Sección de dictada precisamente en relación con la sanción por infracción tributaria grave impuesta a por la inclusión en sus declaraciones de la deducción que nos ocupa.

En dicha sentencia se declara la conformidad a Derecho de dicha sanción por entender que la conducta del contribuyente no podía ampararse en una interpretación razonable de la norma, abordando para ello la legalidad de la actuación inspectora relativa al ajuste por retribución a los administradores. Por razones de unidad de doctrina y seguridad jurídica procede ahora remitirse a lo señalado en la citada sentencia. Así:

*"Los estatutos de [redacted] reconocen que el cargo de administrador debe ser retribuido y se ha dicho que cuando los Estatutos reconozcan ese derecho, aunque no lo concreten o cuantifiquen, la Sala ha reconocido que la Junta General puede, a los efectos que aquí interesan, determinar el "quantum" de la participación en los beneficios o la cuantía fija de la retribución, siempre que no se supere el porcentaje legal, como también sería admisible una habilitación estatutaria a la Junta General para establecer la remuneración de los administradores, ya consista en participación en beneficios, ya consista en prestaciones de otro signo. Fuera de tales casos, únicamente sería admisible el derecho a la deducción en caso de que lo acordase una Junta General Universal, constituida por la totalidad de los socios, único órgano que, por su composición, sería idóneo para adoptar un acuerdo que entrañase la reforma estatutaria, salvo que la Junta General en la que se contuviera la retribución tuviera por objeto, y así constase, la oportuna reforma estatutaria, siempre que concurrieran los requisitos de asistencia y capital presente para su válida aprobación.*

*Para el actor estamos ante unos gastos por servicios de asesoramiento comercial facturados por [redacted] y las [redacted] siempre ha alegado que la labor de administración reviste gran complejidad técnica y exige un gran esfuerzo personal, pero [redacted] no computó gastos por esta actividad. Y la Inspección expone que tras el examen de la documentación con la que se cuenta [redacted] ra consciente que esas cantidades pagadas a las sociedades eran retribuciones de los [redacted] por lo que existe una conducta culposa en este actuar de la actora.*

*En este caso [redacted] no abona retribución a los administradores, a pesar de haber reconocido ese cargo como retribuido; es [redacted] la que satisface una única retribución que luego repercute en las distintas empresas del grupo. Pero [redacted] abona unas facturas a estas entidades que para el caso de la sociedad [redacted] se denomina servicios de asesoramiento comercial y prospección de oportunidades de distribución en territorio español y para las entidades [redacted] costs of (asesoramiento comercial). De esta manera el grupo retribuye a los administradores a través de esas sociedades extranjeras y de [redacted] siendo además los Sres. [redacted] administradores solidarios de todas las entidades".*

En definitiva, coincidiendo en este punto con la sentencia citada y con las resoluciones recurridas, entendemos que las cantidades abonadas por [redacted] corresponden, ciertamente, al pago de honorarios de los administradores, si bien dicho pago se efectuó sin respetar los requisitos establecidos en los Estatutos Sociales, que no son otros que la necesaria aprobación de la Junta General, exigencia que no cabe entender sustituida por la voluntad presunta de la entidad al aprobar sus cuentas anuales ni tampoco suprimida por el hecho de que los Srs. [redacted] sean, en realidad, los dueños de la sociedad.

Procede, por tanto, rechazar este primer argumento impugnatorio al ser en este punto ajustada a Derecho la liquidación recurrida y la resolución del TEAC que, en vía económico-administrativa, la confirmó.

**CUARTO.-** El segundo ajuste se efectúa por la Inspección en relación con la cuantía de los intereses presuntos incluida por el actor en sus declaraciones. Según consta en las actuaciones, el actor tenía concedidos determinados préstamos a sus administradores. Por eso, consideró que debía incrementar su base imponible al entender que esos préstamos debían comportar un interés. La Inspección admite, lógicamente, este ajuste positivo de la base imponible pero discrepa del cálculo que realiza el interesado por cuanto la parte –para dicha determinación– de la media aritmética simple entre los saldos iniciales y finales, esto es, incluye en la base imponible correspondiente los saldos medios, a los que aplicó el interés oficial procedente. La Inspección, por el contrario, considera que dicho método se aparta del principio del devengo, pues se distancia de la "corriente real" del servicio. Por eso, se ajusta en el sentido de tener en cuenta los saldos reales (abonos y cargos) de cada uno de los tres ejercicios.

Según afirma el actuario, la Inspección no discute el tipo de interés y por eso, según se afirma, no acude a los criterios de valoración del artículo 16 de la Ley del Impuesto para operaciones entre sociedades vinculadas, sino al monto total de los intereses devengados durante el año como consecuencia de esa operación. Dice la Inspección que eso no quiere decir que haya estado "a los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes".

La Sala no comparte el criterio sostenido por la Inspección. Aunque formalmente se acuda por la misma al principio del devengo (artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), es lo cierto que las resoluciones recurridas efectúan el ajuste porque consideran que estamos ante operaciones vinculadas y porque entienden que el precio de mercado no es aquél al que habría llegado una sociedad independiente. No en vano el propio actuario señaló en el acta de disconformidad que la regularización en este aspecto tiene su origen en la circunstancia de que el actor está otorgando una financiación al margen de las condiciones de mercado".

Coincidimos en este punto con la parte actora cuando señala que la expresión "monto total de los intereses devengados" entraña en realidad la determinación de los precios "normales" que habrían convenido sociedades independientes. Como se señala con acierto en la demanda, tan lícito es determinar los intereses en atención a lo que la Inspección denomina "saldos reales" o dispuestos en cada momento, como acudir a otros parámetros (saldos existentes los primeros días de cada mes, los del final de cada trimestre o, como efectúa la parte actora, los saldos medios).

En resumen, constatado que la verdadera razón del ajuste no fue otra que la determinación del "precio normal" de mercado, la Inspección debió acudir, para realizarlo, a lo dispuesto en el artículo 16.1 de la Ley 43/1995, determinando preceptivamente, en primer lugar, si con los intereses fijados se producía o no una menor tributación "por aplicación del valor normal de mercado". Sin embargo, la Administración no ha desplegado actividad probatoria alguna que permita inferir, indiciariamente al menos, que los intereses presuntos son distintos de los normales que hubieran pactado sociedades independientes.

En la medida en que las resoluciones impugnadas no han seguido el procedimiento de valoración establecido en el citado artículo 16 de la Ley del Impuesto y en el 15 de su Reglamento, se está en el caso de estimar este motivo de recurso y anular la liquidación en este concreto ajuste.

**QUINTO.-** La tercera cuestión de fondo se refiere a la imputación de Intereses moratorios y por anatocismo e imputación temporal de operaciones a plazo.

ha venido presentado diversas demandas ante los TSJ para reclamar el abono de intereses moratorios devengados por el retraso en el pago de diversas facturas que tenía pendientes con los organismos públicos sanitarios que son clientes de la sociedad, interesando en las demandas la condena a la Administración al pago de los intereses devengados sobre los propios intereses (anatocismo) desde la fecha de la presentación de la demanda hasta su cobro. Ante las correspondientes sentencias estimatorias, sigue el "criterio de caja" para imputar los abonos correspondientes, alegando que la Administración se demora en exceso en cumplir las sentencias firmes.

Además, en relación a los contratos que celebra con las Administraciones Públicas, los considera "operaciones a plazo", por cuanto la Administración siempre tarda más de un año en autorizar el pago y pagar efectivamente. Por eso, la sociedad registra contablemente el rendimiento en el ejercicio en que se devenga, pero fiscalmente lo hace en aquél en el que efectivamente se produce el pago.

La Administración sostiene que desde el momento en que existían sentencias firmes que fijaron los importes de los intereses moratorios que debían ser abonados a la sociedad demandante, el período temporal de imputación es el de la firmeza de las sentencias, con independencia del momento en que fueran cobrados. Y respecto de los intereses, la imputación será la del cierre del período impositivo correspondiente, puesto que el cobro se produce con posterioridad.

Según la actora resulta aplicable el artículo 19.4 de la Ley 43/95, a cuyo tenor "en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año".

La tesis del demandante no puede ser acogida por resultar abiertamente contraria al principio del devengo consagrado en el artículo 19.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, según el cual "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", precepto del que claramente se infiere el criterio legal del devengo en la imputación temporal de ingresos y gastos, es decir, el del momento en que éstos son exigibles, independientemente de aquél en que se haga efectivo el pago o el ingreso.



El precepto citado permite resolver la cuestión relativa a la tardía ejecución de las sentencias favorables al recurrente y también lo atinente a lo que impropiaamente denomina el actor "operaciones a plazo". Y es que el cumplimiento (tardío) de los contratos suscritos con la Administración no transforma la naturaleza de tales negocios jurídicos. Debe al respecto distinguirse entre operaciones o negocios con precio aplazado y las situaciones de mora del deudor, pues en el primer supuesto nos hallamos ante una forma de pago y en el segundo ante el incumplimiento del deudor de su obligación de pagar el precio en el momento establecido en el contrato, sin que –por ello– quepa en este segundo supuesto sustituir el criterio legal del devengo por el "de caja" que el demandante propone.

Por último, el hecho de que los pagos tardíos –efectuados por la Administración, según se afirma, en los años 2000 y 2001– se hayan computado como ingresos en las declaraciones del impuesto de los ejercicios en que tales abonos se han realizado, no permite anular la liquidación que nos ocupa, pues en la misma se aborda la procedencia de la regularización efectuada desde la perspectiva del principio contable y fiscal del devengo en los ejercicios que son objeto de análisis. Otra cosa es que el interesado pueda reaccionar frente a las liquidaciones correspondientes a otros ejercicios posteriores a través de los cauces que el ordenamiento le ofrece, lo cual resulta por completo ajeno a la liquidación que nos ocupa.

**SEXTO.-** Otro de los conceptos que suscita controversia entre las partes es el referido a los gastos promocionales que la actora denomina "relaciones públicas" y "otros gastos comerciales hospital", gastos derivados de congresos y cursos nacionales e internacionales dirigidos a médicos y personal sanitario que son, según la demandante, clientes o potenciales clientes.

Como ha señalado reiteradamente esta Sección, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el artículo 114 de la Ley General Tributaria dispone que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos que normalmente le son constitutivos, carga que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria, según el párrafo 2º del citado precepto.

En relación con la carga de la prueba tiene esta Sala señalado (por todas, sentencia de 4 de octubre de 2001) que "a tenor de la doctrina del Tribunal Supremo expresada en la sentencia de la Sala 3ª de 22 de enero de 2000, compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado perfilado en el proceso contencioso, que se limita a ser tributario de la doctrina civilista nacida de los artículos 1214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba, paradójicamente, tiene interés sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En ese caso, el Tribunal debe hacer la imputación lógica a la parte que quebrantó el "onus probandi". En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene, por otra parte, una referencia específica en el art. 114 de la Ley General Tributaria, que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas".



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

Esto es, debe tenerse en cuenta que, con arreglo al artículo 114 de la Ley General Tributaria, "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo"; mas también debe de tenerse presente que, a tenor de lo que dispone el artículo 115 de la misma Ley "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes", añadiendo el art. 118.2 de la referida Ley que "para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

En consecuencia, es al recurrente, que pretende hacer valer su derecho a la deducción, en sus diferentes modalidades, a quien incumbe la carga de acreditar que reúne los requisitos legales, frente a lo que discute la Administración y quien, por lo tanto, debe afrontar las consecuencias perjudiciales de la ausencia de prueba, en el caso de que ésta no sea suficiente en orden a la justificación del hecho del que derivan legalmente las deducciones cuya validez y procedencia propugna.

En cuanto a la deducibilidad de los gastos que nos ocupan, debe recordarse que la Ley del Impuesto menciona, como "partidas deducibles" para determinar los rendimientos netos, con carácter general, a los "gastos necesarios", haciendo una enumeración de los específicamente integrados en ese concepto general, exigiendo que tales gastos cumplan una finalidad: la de que hayan servido para la obtención de los correspondientes rendimientos. Sin embargo, para que pueda hablarse de "gasto deducible", a los efectos fiscales, además de la necesidad, se requiere la concurrencia de otros requisitos: 1º) la justificación documental de la anotación contable, de conformidad con lo establecido en el artículo 37.4 del Reglamento del Impuesto; 2º) la contabilización del gasto (según se desprende del citado art. 37, en su conjunto); y 3º) su imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia, conforme al artículo 88.1 del Reglamento del Impuesto, como se ha declarado, todo ello bajo la inequívoca condición previa de la efectividad de la prestación realizada, en tanto originadora del gasto.

Los anteriores preceptos son complementados por el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, en cuyo artículo 8.1 dispone que cuando se trate de operaciones realizadas por empresarios o profesionales, los "gastos necesarios" para la obtención de los ingresos deberán justificarse mediante "factura completa".

El concepto de "factura completa" la recoge el art. 3 del Real Decreto citado, que menciona los datos o requisitos que deben reunir estos documentos mercantiles.

Entre ellos, la "numeración de las facturas", el "nombre y apellidos o denominación social" del expedidor del documento y del destinatario, "descripción de la operación y su contraprestación total" y "lugar y fecha de su emisión", mientras que el artículo 8 señala que "1. Para la determinación de las bases o de las cuotas tributarias, tanto los gastos necesarios para la obtención de los Ingresos como las deducciones practicadas, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse mediante factura completa, entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación".

En el supuesto que nos ocupa no se suscita controversia entre las partes sobre la realidad de los gastos sufragados por la empresa con motivo de los cursos nacionales e internacionales dirigidos a profesionales sanitarios. Lo que discute la Inspección es, realmente, la vinculación de tales gastos con la actividad que constituye el objeto social de la entidad. Señalan al respecto las resoluciones recurridas, en primer lugar, que los congresos a los que ha acudido el personal médico subvencionado por la entidad son reuniones de carácter estrictamente científico en las que no consta que se haya hecho demostración alguna del funcionamiento de productos sanitarios o clínicos comercializados por ello se añade que a tales congresos asistió también personal sanitario del sector público, cuya competencia no se extiende en modo alguno a la adquisición de los productos o servicios ofrecidos por la compañía demandante.

No resulta ocioso recordar, al abordar este motivo de impugnación, que el artículo 14 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, aplicable al ejercicio 1998/99 que ahora nos ocupa, reconoce como deducibles aquellos gastos "realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o la prestación de servicios".

Que el contenido de los congresos y cursos subvencionados o promovidos por la entidad está íntimamente relacionado con la actividad que constituye el objeto social de la misma no ofrece duda alguna. Si dicho objeto consiste, cabalmente, en la comercialización de parece razonable entender que las reuniones científicas dirigidas a médicos y personal sanitario están conectadas con aquella actividad, aunque sólo sea porque la Medicina es, ante todo, una disciplina científica. De otra parte, parece evidente que si una compañía financia congresos de las características de los que nos ocupan será, obviamente, para efectuar labores de promoción o de conocimiento de sus productos entre los profesionales de la Medicina, pues son éstos los que, cabalmente, serán usuarios del material correspondiente. Dicho de otro modo, sólo si el verdadero destinatario del material médico-sanitario conoce su existencia y su utilidad podrá interesarse en su adquisición.

Lo expuesto permite descartar, "prima facie", que nos hallemos ante una mera liberalidad de la entidad demandante. Antes al contrario, entendemos que estamos ante gastos no sólo vinculados a la actividad empresarial de dicha sociedad, sino que pueden calificarse de necesarios por constituir una auténtica promoción "indirecta" de los productos y servicios que comercializa.

A ello debe añadirse que la ley 43/95 -que aquí resulta de aplicación- ha rebajado considerablemente la exigencia probatoria de la necesidad de los gastos para la obtención de los Ingresos que se desprendía de la normativa anterior. A

tenor del artículo 14.1.e) de dicho texto legal, lo importante ahora es probar la realidad del gasto, su efectiva contabilización y su finalidad.

Es, precisamente, esta finalidad (en cuanto designio causalmente vinculado con la actividad de la empresa) la que resulta extraordinariamente difícil de probar de forma directa e indubitada y la que ha sido objeto de una regulación menos exigente en la nueva norma. Lo esencial ahora es determinar no tanto la existencia de una inmediata contraprestación material, sino si el gasto incurrido contribuye o no a promocionar la imagen empresarial o la captación de potenciales clientes, extremo que, a la vista del objeto de la sociedad actora y de las actividades que ha sufragado, entendemos plenamente constatado.

Por último, el hecho de que a los citados congresos acudiera personal médico destinado en las Administraciones Públicas no permite enervar la conclusión anterior. Debe insistirse en que los participantes en aquellas reuniones eran los auténticos destinatarios de los productos cuya promoción se pretendía, con independencia del sector (público o privado) en el que desempeñasen sus servicios. Como se dijo, no se requiere que las actividades sufragadas por la entidad determinen una inmediata contraprestación material, sino que, simplemente, se exige que las mismas contribuyan a dar a conocer sus productos entre la totalidad de los sectores que potencialmente pueden estar interesados en su uso o ulterior adquisición.

Los gastos de relaciones públicas y otros gastos comerciales/hospital deben, por tanto, considerarse deducibles, siendo en este punto contrarias a Derecho las decisiones impugnadas en el presente recurso.

**SÉPTIMO.-** Se deniega también por la Inspección la aplicación por la recurrente de los beneficios fiscales por I+D. Según consta en autos, empresa participada por , suscribió con ésta un contrato con fecha 28 de abril de 1999 cuya finalidad era la elaboración de un determinado producto médico sanitario. correría con los gastos correspondientes a la financiación del proyecto y concedía a la actora el derecho exclusivo de comercialización del producto resultante. Dice la Administración que la actora se limitó a sufragar unos costes para hacerse con los fines comerciales del producto, no para la investigación y desarrollo de nuevos productos o la mejora sustancial de los existentes. Según la Inspección, el contrato entre . y . no es un contrato para la realización de un proyecto I+D, sino para la comercialización en exclusiva, de ahí que no se puedan acoger a los beneficios fiscales establecidos para las actividades I+D, pues con los fondos aportados se conseguía una exclusiva comercial con aquella entidad, pero en puridad no se realizó actividad alguna encaminada a obtener nuevos descubrimientos ni a la aplicación de dichos resultados.

Nuevamente esta cuestión ha sido ya abordada y resuelta por la sentencia de la Sección de esta Sala de que ha declarado que la decisión administrativa impugnada es ajustada a Derecho y que resulta también conforme con el Ordenamiento Jurídico la sanción impuesta a por aplicarse indebidamente los beneficios fiscales de I+D.

Señala dicha sentencia, y reiteramos ahora, que "el artículo 33 Ley 43/95 establece las deducciones por I+D y qué actividades se encuadran dentro de ella. La

actividad desarrollada por la empresa, tal y como ha sido expuesta, no tendría el alcance que el artículo 33 de la Ley 43/95 describe para la investigación (indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico) y para el desarrollo (aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos procesos o sistemas preexistentes). El contrato por el cual participa a través de y el contrato por el cual colabora con para el desarrollo de una nueva son contratos que necesitan incorporar un proyecto para la obtención de un producto novedoso o de mejora sustancial, relevante, no patentada, y cuya posibilidad de servicio a los fines del proyecto es evaluada en un estudio previo de viabilidad. Esto es que los contratos comprendan una actividad de Investigación y Desarrollo, pero no que de ellos resulte una actividad empresarial encaminada a la comercialización del producto resultante".

Para que resulte procedente la deducción, continúa la sentencia mencionada, "los contratos de colaboración en proyectos I+D deben ser claros y precisos, no ofrecer lugar a dudas y deben permitir de manera inmediata comprobar que se están firmando contratos encaminados a la investigación, a la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y al desarrollo de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico que tienda a la fabricación de nuevos materiales o productos o al diseño de sistemas de producción, o a la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos o sistemas preexistentes".

Los contratos por tanto, prosigue la sentencia, "deberían comprender cuanto menos una actividad, al menos de previa investigación que demuestre que esa participación está avocada a la obtención de esas válvulas cardiacas, pero no puede considerarse deducible unas participaciones no en esas actividades, sino en la comercialización de los productos obtenidos".

Concluye la sentencia afirmando que "las alegaciones relatadas por la parte en torno al proyecto son similares. El contrato con se refiere a la investigación y desarrollo de unos productos de microbiología. está participada en un por . El contrato tenía por objeto la elaboración de un producto denominado , según narra la actora, correría con los gastos correspondientes a la financiación del proyecto, y concedía a la actora el derecho exclusivo de comercialización del producto resultante durante un periodo de cinco años, y ese producto se comercializó a partir de . En consecuencia se dice por la Administración que la actora se limitó a sufragar unos costes para hacerse con los fines comerciales del producto no para la investigación y desarrollo de nuevos productos o la mejora sustancial de los existentes. Al igual que en el caso anterior esta interpretación que realiza la administración es el resultado del examen de la contratación y no tiene encaje en la interpretación racional y adecuada de la norma, cuya interpretación es sencilla y no permite ambigüedades interpretativas como hace la parte actora".

Las exigencias del principio de seguridad jurídica obligan a estar a las conclusiones extraídas por la sentencia citada y concluir, como hacen las



resoluciones impugnadas, que resulta improcedente la aplicación de los beneficios fiscales por actividades de I+D consignada por la actora, siendo en este punto conforme a Derecho el ajuste efectuado por las resoluciones recurridas.

**OCTAVO.-** En el fundamento de derecho octavo de su demanda defiende el actor la corrección de la provisión por depreciación de existencias dotada.

Ciertamente, uno de los ajustes practicados por la Inspección, en el acuerdo de liquidación, fue el referido al mencionado extremo. Como se sigue del expediente, la entidad había dotado una provisión por "obsolescencia tecnológica" de sus productos, defendiendo que, por el tipo de materiales en que éstos consisten, se deprecian con rapidez. Por eso, efectuó una provisión que se determina relacionando las ventas del período con las existencias finales, considerando obsoletos aquellos productos cuyas ventas del ejercicio eran inferiores a las existencias finales. Tomando este dato como referencia, estimaba si el nivel de existencias era suficiente para cubrir uno o dos ejercicios y calculaba diferentes porcentajes que, aplicados sobre las existencias finales, determinaban la provisión que había de dotarse. Así, si no se había efectuado venta alguna en el período correspondiente, la obsolescencia sería del 100 por 100.

Para la Inspección lo que hace el contribuyente no es una dotación por depreciación de existencias, sino más concretamente una "provisión para riesgos", que no es deducible según el artículo 13 de la Ley del Impuesto.

Aunque, como se ha dicho, dedica la actora un fundamento de derecho de su demanda a defender la procedencia de la dotación y la consiguiente repercusión fiscal de la misma, es lo cierto que la demandante no impugnó ante el TEAC el acuerdo liquidatorio en lo referido a este ajuste.

Como es sabido, los órganos económico-administrativos han de juzgar, por aplicación del principio de congruencia, dentro de los límites de la reclamación, que no son otros que los fijados por las pretensiones del reclamante, que constituyen, a su vez, el objeto de la reclamación económico-administrativa. Si bien ello no ha de confundirse con la obligación de revisar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por el interesado, como señala el artículo 101 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, pues ello sólo implica que el órgano puede apreciar motivos distintos de los alegados por el interesado, en los que basar su resolución, pero sólo en relación con las pretensiones de aquél, ya que la potestad revisora, tanto en el procedimiento económico-administrativo como en el Contencioso-Administrativo, tiene su límite en aquéllas.

En definitiva, respetando esos límites de la pretensión de la parte, las resoluciones económico-administrativas habrán de resolver las cuestiones del expediente que estando relacionadas o trayendo causa de las que constituyen la petición del reclamante sean relevantes para decidir éstas o impidan hacerlo sin un pronunciamiento previo sobre aquéllas. En efecto, tanto la jurisprudencia del Tribunal Constitucional como del Tribunal Supremo y, asimismo, la doctrina científica, ha venido reiterando ese planteamiento, señalando que el límite, por consiguiente, a la extensión de la revisión cabría situarlo en el principio de congruencia procesal.



De esta forma, descartada por propia decisión del recurrente la impugnación del particular de la liquidación relativo a la provisión por depreciación de existencias, ha de entenderse que la sociedad demandante consintió la liquidación en el particular relativo a la procedencia de la correspondiente dotación, lo que impidió entonces al TEAC -y ahora a esta Sala- pronunciarse sobre la citada cuestión, habiendo adquirido la liquidación, en este extremo, el carácter de firme, por haber sido consentida por el interesado.

**NOVENO.-** Las resoluciones recurridas deniegan el derecho de a la deducción por actividades exportadoras por considerar que las inversiones realizadas por la compañía en las sociedades extranjeras no son merecedoras de las correspondientes deducciones aplicadas.

La primera de tales inversiones fue realizada en la sociedad de cartera, domiciliada en- Según se desprende del expediente, la entidad actora suscribió una ampliación de su capital social cuya finalidad era que, con tal inversión, se procediera a la adquisición y capitalización del grupo encabezado por la entidad , grupo destinado a distribuir aparatos de en el Este de Europa. Según señala la demandante, la relación causal entre la inversión y la actividad exportadora deriva de la existencia de la empresa (del grupo ), dedicada al desarrollo y producción de mecanismos destinados al mediante análisis ' pacientes en hospitales, los cuales son diseñados y producidos en España. De esta forma, la actividad que realiza genera la existencia de la actividad llevada a cabo por , al ampliarse el mercado internacional de los productos de ésta. Se demuestra esta circunstancia con el incremento de las ventas de a desde la ampliación de capital social. Además, concluye, el grupo dispone de sociedades filiales en varios países del mundo, de manera que a través de su toma de control se posibilita que ' tenga acceso a esos nuevos mercados.

Las resoluciones recurridas niegan el derecho a la deducción por actividad exportadora por dos razones: la primera, porque la inversión fue realizada en una sociedad "holding" (de cartera), con lo cual no cabe apreciar relación directa entre inversión y actividad exportadora; la segunda, porque la entidad no ha acreditado la parte de la inversión directamente relacionada con la actividad exportadora, por cuanto al desarrollar tanto ' como ( actividades propias, debería haber probado la actora cuál es esa parte de la inversión directamente desarrollada con la actividad exportadora.

Debe partirse de lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, a cuyo tenor: "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".

Aunque el precepto pueda pecar, efectivamente, de cierta imprecisión por no delimitar ni el concepto de actividad exportadora ni el de relación directa entre ésta y la inversión, no es necesario realizar especiales esfuerzos hermenéuticos para concluir que la actividad exportadora debe concretarse en algo más que en la pura inversión en el capital de una sociedad extranjera. Dicho de otro modo, la procedencia de la deducción está condicionada a la vinculación de la adquisición de participaciones en la entidad extranjera con las concretas actividades que realiza la entidad o con una eventual pretensión de extender esas actividades, por mor de la inversión, a ese nuevo mercado. Además, y en esto coincide la Inspección, no puede vincularse de manera absoluta la deducción con el volumen real de operaciones o con el efectivo incremento de las exportaciones realizadas, sino que es suficiente que la inversión esté causalmente relacionada con la actividad exportadora.

A juicio de la Sala, la demandante ha acreditado de manera suficiente esa relación entre su inversión y la "actividad exportadora". En efecto: a) El propio actuario señala en la liquidación impugnada la vinculación existente entre [redacted] constatando la prestación de servicios y la venta de productos entre ellas; b) Las ventas de [redacted] al Grupo [redacted] (verdaderas "exportaciones") han mostrado un apreciable crecimiento desde la ampliación del capital social; c) La presencia de la empresa [redacted] (indiscutida por la Administración), la actividad realizada por ésta y el flujo de bienes y servicios entre la misma y el grupo ponen de manifiesto la relación directa entre la inversión realizada y la actividad exportadora a la que dicha inversión iba encaminada.

Por lo demás, el hecho de que la inversión discutida se realizara a través de una sociedad de cartera no acarrea las consecuencias negativas apreciadas por la Inspección. El precepto más arriba transcrito no exige en modo alguno que la relación directa a la que el mismo se refiere sea exclusivamente de carácter subjetivo (esto es, entre la sociedad que se adquiere y aquella en cuyo favor se realizan las exportaciones). Lo verdaderamente trascendente es que la relación directa sea objetiva, esto es, que se vincule con el objeto consistente en la exportación de bienes o servicios.

La segunda de las inversiones realizadas por [redacted] es la efectuada en la sociedad [redacted], para que ésta suscribiera la ampliación de capital de la sociedad [redacted], sociedad [redacted] de la que [redacted] era propietaria del [redacted] desde el año [redacted] que cotizaba en el [redacted] desde [redacted] y que amplió posteriormente capital. La finalidad de dicha inversión — efectuada nuevamente a través de una sociedad de cartera— no fue otra que la de "controlar la fuente del producto", según afirma la actora, pues el control ejercido sobre la entidad fabricante de [redacted] permitía asegurar que el [redacted] necesario para el funcionamiento de esos equipos sería fabricado en España por el Grupo [redacted] y posteriormente comercializado a través de la red internacional del propio Grupo. Prueba del incremento de la actividad exportadora es el aumento de

las ventas al extranjero de (empresa del grupo a desde que se produjo la inversión, extremo constatado en el procedimiento que nos ocupa.

Pues bien, lo dicho en relación con la inversión anterior ( ) resulta plenamente de aplicación a la que ahora nos ocupa, dada la acreditada relación directa entre esa inversión y la actividad exportadora de la entidad y la irrelevancia – que reiteramos- de que dicha inversión se efectuara no directamente, sino a través de una sociedad holding.

En relación con esta segunda inversión, las resoluciones impugnadas rechazan la deducción por un motivo adicional: el incumplimiento por la entidad del plazo de mantenimiento de la inversión al que se refiere el artículo 37.3 de la Ley 43/1995, según el cual "los elementos patrimoniales afectos a las deducciones previstas en los artículos anteriores deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años o durante su vida útil si fuere inferior". De esta forma, como quiera que transmitió sus acciones a se habría incumplido el requisito temporal establecido en el precepto señalado.

En contra de tal afirmación señala la actora que la aportación de las acciones de se efectuó al amparo del régimen especial de neutralidad fiscal previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la citada Ley 43/1995, resultando por tanto de aplicación lo previsto en el artículo 104.2 de dicho texto legal a cuyo tenor "la entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la entidad transmitente, en cuanto estuvieren referidos a bienes y derechos transmitidos". Resulta entonces, a juicio de la demandante, que (sociedad adquirente) deberá cumplir el requisito del mantenimiento por cinco años, sin perjuicio de que la actividad exportadora siga siendo realizada por las sociedades del Grupo y su destinataria siga siendo la sociedad italiana

Al analizar la pretensión de la parte actora, el acuerdo de liquidación y el TEAC parecen incurrir en una clara contradicción. Así, mientras que el primero señala que "no se puede aplicar el régimen especial y, al no aplicarse el régimen especial, resulta que se incumplió el período de permanencia", la resolución del TEAC aduce que no es óbice a la cuestión el hecho de que la transmisión se acogiera al régimen de neutralidad fiscal, "pues ya hemos visto que el adquirente incumplió los requisitos de la deducción, con lo que el alegado régimen especial deviene inaplicable".

La Sala entiende, coincidiendo con el actor y con las consultas de la D.G.T. que éste aporta con su demanda, que con la transmisión realizada no se incumple el requisito temporal de permanencia por cuanto de ser así devendría inaplicable en estos casos el transcrito artículo 104.2 de la Ley 43/1995, que señala expresamente que será la adquirente ( en el caso analizado) la que deberá cumplir los requisitos derivados de los incentivos (la deducción por actividad exportadora en este supuesto) de la entidad transmitente ( ), a lo que debe añadirse que no existe precepto alguno que excluya del régimen de neutralidad previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la citada Ley 43/1995 a los incentivos derivados de la actividad exportadora. En cualquier caso, lo verdaderamente esencial es la relación directa entre la inversión y la actividad exportadora, relación que no tiene porqué quebrarse (al menos nada ha acreditado la Administración al

respecto) por el hecho de producirse la transmisión de las acciones de la sociedad a la que originariamente se efectuó dicha inversión.

Antes de analizar la tercera de las inversiones cuestionadas por la Inspección, conviene precisar que el criterio de "proporcionalidad" que parece exigir las resoluciones impugnadas (instando a la parte a determinar qué porcentaje de su inversión se destina a las actividades exportadoras y cuál al negocio mismo de la sociedad en la que participa) no resulta en modo alguno del tenor del precepto que regula la deducción por actividad exportadora (el artículo 34 de la Ley 43/1995).

En cualquier caso y aun aceptando a efectos dialécticos tal exigencia, la ausencia de determinación de dicho porcentaje por la actora resulta irrelevante a efectos de la aplicación de la deducción. Y es que, como se ha razonado, la demandante ha acreditado que la totalidad de las inversiones realizadas en [redacted] y en [redacted] han estado causalmente vinculadas a la adquisición de una empresa [redacted] distribuidora de [redacted] en el primer caso, y a la toma de control de la entidad [redacted] para controlar la totalidad de la fuente del producto, lo que obvia cualquier otra exigencia acreditativa.

Por último, en lo que se refiere a la última de las Inversiones que son objeto de ajuste (la realizada en [redacted]), es lo cierto que ninguna alegación se efectúa en la demanda en punto a determinar cuál es la relación directa entre la inversión realizada y la actividad exportadora efectuada por la demandante. En el apartado tercero de su fundamento de derecho séptimo, se limita el actor a defender la procedencia de la deducción a pesar de no haberse desembolsado más que el [redacted] del capital de [redacted], propugnando una interpretación del artículo 34 de la Ley 43/1995 contrario al que defiende la Inspección.

A diferencia de lo que sucede con los otros dos supuestos ([redacted] y [redacted]) no se ha acreditado mínimamente (pues ni tan siquiera se ha defendido tal extremo) la vinculación de la adquisición de las acciones ordinarias de la entidad extranjera con las concretas actividades que realiza la sociedad demandante o con una eventual pretensión de extender esas actividades, por mor de la inversión, a los nuevos mercados que vendría facilitada por aquella inversión.

Procede entonces, sin necesidad de abordar la cuestión relativa al desembolso efectivo del 25% del capital, rechazar la deducción por esta tercera inversión, declarando en este punto ajustadas a Derecho las resoluciones que constituyen el objeto del recurso.

**DÉCIMO.-** La última cuestión se refiere a los contratos de arrendamiento financiero formalizados por la actora en el ejercicio que nos ocupa (1998/99, único no prescrito). Como se sigue de los documentos que constan en autos, la demandante transmitió determinados equipos [redacted] (que eran de su propiedad) a una entidad de arrendamiento financiero; simultáneamente constituyó con tal entidad, y respecto de los mismos bienes, un arrendamiento financiero con opción de compra.

La Administración y la demandante discrepan en cuanto al régimen fiscal al que deben atemperarse estas operaciones. Mientras que la primera considera aplicable



el artículo 11.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, la segunda defiende que el precepto que debe tomarse en consideración es el artículo 128 de dicho texto legal.

Esta Sección –en sentencia, entre otras, de 20 de mayo de 2004, dictada en el recurso núm. 86/2002- ha definido el contrato de "lease back" como "un negocio jurídico complejo concebido en la práctica mercantil habitual como un mecanismo de financiación de las empresas, siendo su finalidad típica estrictamente financiera, ya que se basa en la enajenación de un activo empresarial (con el consiguiente flujo de tesorería a favor del enajenante) y su simultánea recompra a través del arrendamiento financiero con opción de compra".

Como ha señalado el Tribunal Supremo (Sala Primera) "El propio contrato de arrendamiento financiero (leasing), en términos normales se integra con tres personas: una, el que suministra el bien (proveedor), otra, la financiera-arrendadora, que haciéndose cargo del mismo, dispone en favor de tercero (arrendatario), a quien se financia (tercer interviniente), (SS.TS. 30-4-1991, 7-2-1995, 26-2-1996 y 22-6-2001)". "En el orden jurídico -añade el mismo Tribunal Supremo- no se configura la confluencia de dichos intervinientes como un solo negocio jurídico, sino que se dan dos contratos, netamente diferenciados, aunque conexiónados y coligados en correlación, y así existe una relación de compraventa por el que la sociedad de leasing adquiere del proveedor o fabricante los bienes previamente seleccionados por el usuario y el propio arriendo financiero con opción de compra por el valor residual fijado en el contrato, y mediante el cual la entidad financiera cede por un período determinado de tiempo la posesión y disfrute de dichos bienes al usuario-arrendatario mediante contraprestación dineraria fraccionada (sentencias de 22-5-1992, 26-2-1996 y 22-6-2001). Las situaciones jurídicas referidas no contradicen, pues más bien se acomodan al artículo 19 del Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de enero, en cuanto define de modo genérico las operaciones de arrendamiento financiero, así como a la Disposición Adicional 7ª de la Ley 26/1988, de 29 de julio (parcialmente modificada por Ley de 14 de abril de 1994, que adapta la legislación española en materia de entidades de crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria), y contiene la regulación sustantiva del contrato de leasing".

Una de las clases de "leasing" es el conocido como "lease back", que se caracteriza, como señala el Tribunal Supremo, porque en el mismo "desaparece la figura del tercero proveedor del bien y si bien se trata de un contrato lícito y válido, al amparo del art. 1255 del Código Civil, para registrarlo como tal se exige que haya mediado efectiva compra de la financiera a la arrendataria con la consiguiente tradición, aún en la forma simbólica de «solo consensu» (art. 1463 del Código Civil), pero, en todo caso, es necesario, y determinante dejar de poseer en concepto de dueño o como dueño" (SSTS de 1-3-1988, 1-2, 17-3 y 20-11-1999). En el presente supuesto, el que vende a la compañía de leasing (en este caso la entidad recurrente), es la misma persona que posteriormente pasa a ser arrendatario del bien, sin que ello suponga la no intervención de terceras personas puesto que el poseedor-propietario pasa a ser por distinto título arrendatario, así como a aspirante a propietario por pago de mensualidades y precio residual.

Existen, en definitiva, dos operaciones: una de compraventa entre proveedor y la compañía de «leasing», y otra de arrendamiento financiero o leasing entre la compañía de leasing y el arrendatario, en las que intervienen globalmente consideradas tres personas que, según la modalidad de leasing, pueden ser



distintas, o, como en el caso del lease back, coincidente el proveedor y el arrendatario-vendedor.

Más recientemente, desde la sentencia de 16 de mayo de 2000, el Tribunal Supremo se plantea que el "lease back" no constituye un verdadero "leasing", puesto que en él su finalidad no es la de obtener o mantener el bien sino la de conseguir dinero, por lo que el verdadero contrato celebrado, el querido por la voluntad concordada de las partes, es el de un préstamo simple o mutuo. En el mismo sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2001 se cuestiona nuevamente la naturaleza del "lease back" como "leasing" por el motivo fundamental de que la finalidad del mismo es la de obtener financiación, señalando que: "En el caso la aparente transmisión de la propiedad respondió únicamente a una finalidad de garantía, es decir, a garantizar la devolución de la deuda derivada del préstamo que fue el verdadero contrato celebrado por las partes. Por consiguiente, operó prácticamente con una función fiduciaria -"fiducia cum creditore"-. Al acuerdo simulatorio, en el que se aparenta una operación jurídica - inválida, por no querida- que oculta otra figura jurídica (simulación relativa), se le injerta la operación indirecta del efecto fiduciario... que el fiduciante sólo transmite al fiduciario la propiedad formal del objeto o bien, por lo que el fiduciario no se hace dueño real del objeto transmitido (sólo aparentemente)".

Doctrina la anterior que también deberá ser tenida en cuenta por esta Sala en el momento de abordar la cuestión de fondo sometida ahora a su consideración.

Sentado lo anterior, y en lo que hace a la cuestión litigiosa, debe entonces determinarse si la operación que nos ocupa debe ser tratada fiscalmente conforme al artículo 128 de la Ley 43/95, o si ha de estarse a lo dispuesto en el artículo 11.3 del mismo texto legal.

Dispone el primero de los preceptos mencionados, en sus apartados 1º a 6º, lo siguiente:

"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.

2. Los contratos a que se refiere el apartado anterior tendrán una duración mínima de dos años cuando tengan por objeto bienes muebles y de diez años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales. No obstante, reglamentariamente, para evitar prácticas abusivas, se podrá establecer otros plazos mínimos de duración de los mismos en función de las características de los distintos bienes que puedan constituir su objeto.

3. Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera exigida por la misma, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda.

4. El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.

5. Tendrá, en todo caso, la consideración de gasto fiscalmente deducible la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora.

6. La misma consideración tendrá la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares y otros activos no amortizables. En el caso de que tal condición concorra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.

El importe de la cantidad deducible de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien".

Por su parte, el artículo 11.3 de la misma Ley establece:

"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.

Quando 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.

Quando 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".

Coincide la Sala plenamente con las resoluciones recurridas en cuanto a la aplicación a los supuestos de "lease back" de lo dispuesto en el último de los preceptos transcritos pues el mismo se refiere, cabalmente, a la figura que nos ocupa al señalar que "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", sin que se imponga limitación alguna en punto a la "deducibilidad" del gasto en atención al

número 6 del artículo 128, pues el mismo se refiere al arrendamiento financiero en sentido estricto y no al "lease back".

Así lo ha entendido ya esta misma Sección en la sentencia de 28 de mayo de 2009 (recurso núm. 28/06), en la que, respecto del tratamiento tributario de las operaciones de lease-back, señaló lo siguiente:

*"En definitiva: a) El lease-back está regulado en el artículo 11.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre; b) No es un arrendamiento financiero de los previstos en el artículo 128 del mismo Texto Legal; c) No puede afirmarse que se genere renta alguna a efectos contables y fiscales en la transmisión del elemento patrimonial a la entidad cedente; d) El cesionario debe computar en estas operaciones la amortización del elemento como si dicha transmisión no se hubiera llevado a cabo.*

*Ha de convenirse, por tanto, que, desde el punto de vista tributario, el "lease-back" no supone alteración fiscal y, por tanto, la base imponible del impuesto será la misma que si la operación no se hubiera llevado a cabo. Por eso, resulta conforme a Derecho la tesis del recurrente (apoyada en determinadas consultas no vinculantes de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas) según la cual lo procedente es contabilizar los citados bienes como inmovilizado material, dotando la correspondiente amortización".*

Procede entonces, y sin necesidad de aportar nuevos razonamientos a los ya expresados, desestimar este último motivo de impugnación al haberse aplicado por las decisiones recurridas a los contratos de lease-back formalizados por el recurrente el régimen derivado del artículo 11.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y no el propuesto por el demandante (artículo 128 de mismo Cuerpo Legal) que, como se ha dicho, no está previsto para operaciones como las que nos ocupan.

**UNDÉCIMO.-** Las razones expuestas determinan la estimación parcial del recurso en los términos expresados en los anteriores fundamentos jurídicos sin que, de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, se aprecien méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

Por lo expuesto,

### FALLAMOS

Que **estimando parcialmente** el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad '

contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de marzo de 2006, por la que se estimó parcialmente (en el particular relativo a la deducción por formación de personal) la reclamación económico-administrativa promovida frente al acuerdo de la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de fecha 11 de diciembre de 2003, referido a impuesto sobre sociedades, régimen de declaración consolidada, ejercicios 1996/1997, 1997/1998 y 1998/1999, por importe de ' euros, debemos anular y anulamos las mencionadas resoluciones, por ser disconformes con el Ordenamiento Jurídico, en los siguientes extremos:

1. En cuanto a la regularización correspondiente a los ejercicios 1996/97 y 1997/98, por estar prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria por los períodos indicados.

2. En cuanto a la regularización relativa al ejercicio 1998/99, por resultar improcedentes los ajustes efectuados por las indicadas resoluciones respecto de: a) Los intereses presuntos por préstamos concedidos por . los administradores, debiendo estarse al cálculo de los mismos efectuado por el contribuyente en su declaración; b) Los gastos promocionales analizados en el fundamento de derecho sexto de esta sentencia, que se consideran deducibles en los términos consignados por la parte actora en su declaración; c) Las inversiones por actividad exportadora en las sociedades que han de reputarse deducibles en los términos previstos en el artículo 34 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.

Asimismo, desestimamos el resto de las pretensiones contenidas en la demanda, declarando las resoluciones recurridas ajustadas a Derecho en el particular a que tales pretensiones se refieren.

Todo ello, sin hacer expresa imposición de las costas procesales causadas en el recurso.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESÚS CUDERO BLAS estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.