

Declara el TS que se ajusta a derecho la deducción de las cuotas de contrato de "leasing" sobre locales de negocio practicada en el Impuesto sobre Sociedades.

Señala el TS que el art. 104.2 de la LIS prevé que la transmisión de los derechos y obligaciones tributarias de la sociedad transmitente solo se producirá respecto de aquellos que se correspondan con los bienes y derechos transmitidos. Por tanto, si la transmisión se ha realizado respecto de los derechos de los arrendamientos financieros sobre los locales, la sociedad adquirente, respecto de estos, sucede en todos los derechos y obligaciones tributarias asociados a los bienes y derechos transmitidos, y es la que asume el cumplimiento de los requisitos para poder practicarse la deducción -en este caso se exige que los bienes estén afectos a la actividad empresarial y que el contrato tenga una duración mínima de diez años-. La sociedad adquirente puede practicarse los incentivos fiscales asociados a los bienes y derechos transmitidos, por lo que lo procedente hubiera sido que la Administración comprobara la actividad empresarial de la entidad adquirente y su virtualidad para afectar los bienes o derechos adquiridos.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sentencia de 07 de junio de 2012

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 3959/2009

Ponente Excmo. Sr. JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

En la Villa de Madrid, a siete de Junio de dos mil doce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. 3959/2009, interpuesto por la Entidad ADMINISTRADORA GENERAL DE PATRIMONIOS, representada por Procurador y defendida por Letrado, contra la sentencia dictada el 28 de mayo de 2009, de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 132/2006.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso-administrativo n.º 132/2006, seguido en la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 28 de mayo de 2009, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO. Que desestimando el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador D. Fernando Ruíz de Velasco y Martínez, en nombre y representación de la entidad ADMINISTRADORA GENERAL DE PATRIMONIOS, S.A. (AGEPESA), contra la resolución de fecha 2 de febrero de 2006, dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Central, debemos declarar y declaramos que dicha resolución es conforme a Derecho; sin hacer mención especial en cuanto a las costas".

Esta sentencia fue notificada al Procurador D. Fernando Ruíz de Velasco, representante de la Entidad ADMINISTRADORA GENERAL DE PATRIMONIOS, S.A. (AGEPESA), el día 3 de junio de 2009.

SEGUNDO.- El Procurador de los Tribunales D. Fernando Ruíz de Velasco, representante de la Entidad ADMINISTRADORA GENERAL DE PATRIMONIOS, S.A. (AGEPESA), presentó con fecha 16 de junio de 2009 escrito de preparación del recurso de casación, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda - de la Audiencia Nacional acordó, por Providencia de fecha 23 de junio de 2009, tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

TERCERO.- El Procurador de los Tribunales D. Fernando Ruíz de Velasco, en representación de la Entidad ADMINISTRADORA GENERAL DE PATRIMONIOS, S.A. (AGEPESA, parte recurrente, presentó con fecha 2 de septiembre de 2009 escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes, esto es:

1.º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por infracción del artículo 29.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en conexión con la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por computar la sala erróneamente la dilación imputable al contribuyente y aplicar retroactivamente el artículo 150.2 de la citada Ley 58/2003. Asimismo infracción del artículo 67 de la Ley 58/2003 por no atenerse la Sala a lo previsto en dicho artículo para el plazo de prescripción.

2.º) Al amparo del referido artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción del artículo 128.1 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades en conexión con la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de 29 julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, porque la sentencia no considera actividad empresarial la compra y venta de inmuebles por cuenta propia.

3.º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción del artículo 108.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades en conexión con el artículo 104.2 de la citada Ley y la Disposición Adicional 7.ª de la Ley 26/1998, al negar la sentencia, el derecho a la subrogación en la entidad adquirente de los locales comerciales (FIBE PATRIMONIAL, S.L.) de la obligación pendiente de cumplirse (permanencia de la inversión durante diez años) en la sociedad transmitente AGEPESA S.A.).

4.º) Al amparo del ya citado art. 88.1.d), por infracción del artículo 12.3 y alternativamente, en su caso, del artículo 13.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades en conexión con el artículo 10 de la citada Ley, en su Fundamento Jurídico Séptimo.

5.º) Al amparo del artículo 88.1.a) de la Ley Jurisdiccional, por infracción del artículo 120.3 y 24.1 de la Constitución, en relación con al artículo 68.1.b) de la Ley Jurisdiccional por padecer la sentencia de incongruencia omisiva o por defecto en relación con la cuestión planteada, la pretensión formulada y los fundamentos jurídicos que las soportan en los apartados 2.3 y 4.16 del escrito de demanda ante la Audiencia Nacional.

6.º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción del artículo 24.6 de la Ley 61/1978, de 27 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y artículo 253 de su Reglamento (RD 2631/1982, de 15 de octubre) al rechazar la Sala la deducción practicada en la cuota íntegra de las retenciones a cuenta de la tributación de la interesada practicadas por Telefónica; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala "dicte en su día sentencia por la que, casando y anulando la sentencia recurrida, se declare la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de todos los actos administrativos confirmados por dicha sentencia".

CUARTO.- La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, compareció y se personó como parte recurrida.

QUINTO.- La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por Providencia de fecha 27 de noviembre de 2009, admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda, de conformidad con las Normas de reparto de asuntos entre las Secciones.

SEXTO.- Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, el Abogado del Estado, en representación de La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, parte recurrida, presentó con fecha 14 de mayo de 2010 escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, esto es:

1.º) Por lo que se refiere al primer motivo del recurso, sobre supuesta prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria de autos, debemos oponernos por los propios fundamentos de la sentencia impugnada, en absoluto desvirtuados de adverso por la parte recurrente.

2.º) Por lo que se refiere al segundo motivo, sobre deducción de las cuotas de arrendamiento financiero de determinados inmuebles, debemos nuevamente remitirnos a las acertadas consideraciones de la sentencia impugnada.

3.º) El tercer motivo, debe ser desestimado por los propios fundamentos de la sentencia impugnada, no desvirtuados de adverso por la parte recurrente, toda vez que la sentencia de instancia no niega que en las aportaciones no dinerarias de bienes y derechos, que no constituyan una rama de actividad, al amparo del artículo 108 de la Ley del Impuesto de Sociedades de 1995, no puedan aplicarse determinados preceptos de los incluidos en el Capítulo regulador del régimen especial de fusiones y operaciones análogas, como el efecto subrogatorio contemplado en el artículo 104. 2 de dicha Ley; sino lo que la sentencia razona es, que la aportación singular de bienes y derechos, que no constituyen una rama de actividad que se segrega, implica una desafectación de los mismos a la actividad empresarial determinante de la concesión del beneficio fiscal contemplado a favor de la arrendataria, vulnerándose así la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, sobre régimen Fiscal especial de los contratos de Leasing. Y sobre este concreto extremo, nada se dice en este motivo del recurso de casación.

4.º) El cuarto motivo, sobre deducción de determinadas provisiones, y de conformidad con la sentencia de instancia, la provisión contable debatida no puede ser deducible en concepto de dotación por depreciación de valores, como ha pretendido la recurrente, sino en todo caso bajo el régimen de deducción fiscal de provisiones para riesgos y gastos, sujeta a estrictas restricciones que no puede obviarse por el mero dato de que la provisión venga recomendada, ni tan siquiera ordenada, por determinada comunicación de la Comisión Nacional del Mercado de Valores; pues aún cuando las reglas de prudencia aconsejen, a la realización de unas determinadas provisiones (en términos contables), ello ni implica que, automáticamente, quepa la deducción fiscal de las mismas, como resulta de lo establecido en el artículo 13 de la Ley del Impuesto de Sociedades de 1995.

5.º) El quinto motivo, sobre supuesta incongruencia omisiva de la sentencia de instancia, la existencia de un doble motivo para regularizar un mismo concepto tributario, no implica que el mismo se haya regularizado dos veces en contra del sujeto pasivo; por tanto, lo que tendría que verificarse por esta Sala no es tanto, que exista un doble motivo para regular un mismo concepto tributario (incluso dentro del mismo ejercicio impositivo), sino que la regularización de una determinada cantidad no se haya producido por duplicado en contra del sujeto pasivo.

6.º) El último motivo, sobre deducción de la retención correspondiente a los dividendos en determinadas acciones, la sentencia de instancia efectúa una determinada calificación sobre el conjunto negocial examinado, a efectos tributarios, basándose en un detenido examen, de las circunstancias de hecho que se han producido, a tenor de las pruebas que constan en las actuaciones, tras el cual llega a determinadas conclusiones sobre la naturaleza o calificación que a efectos tributarios merece dicho conjunto negocial; y, siendo esta apreciación una cuestión de valoración probatoria que corresponde como tal al Tribunal de instancia, no es recurrible en casación. Además, señalar que las valoraciones efectuadas por la sentencia de instancia nos parecen plenamente correctas y abundantes; suplicando a la Sala "dicte en su día sentencia que lo desestime; con expresa condena en las costas a la parte recurrente".

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 6 de Junio de 2012, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 28 de mayo de 2009, desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución de fecha 2 de febrero de 2006, del TEAC, que confirma en alzada el acuerdo de fecha 25 de marzo de 2003, del TEAR de Madrid, relativo a liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1994, 1995, 1996 y 1997, por importes de 165.073,4 y 1.952.030,19, respectivamente, según Acta de disconformidad de fecha 17 de mayo de 2000, en la que se modificaban las bases declaradas por los conceptos de incremento de cuotas de leasing no deducibles; por intereses presuntos derivados de cuentas con sociedades vinculadas; por aportación no dineraria a ampliación de capital; por improcedencia de la dotación a la provisión por depreciación de valores mobiliarios y por minoración de las retenciones no deducibles al recalificar el concepto de dividendo como menor coste de adquisición.

Reproduce la sentencia de instancia los hechos recogidos en la resolución impugnada en los siguientes términos:

"1) Con fecha 17 de mayo de 2000 la Dependencia Regional de Inspección en Madrid formalizó a la entidad hoy reclamante el acta de disconformidad (A02) número 70285391 por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1994, 1995, 1996 y 1997. En la citada acta se hacía constar que la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras fue el 14 de julio de 1999 y que a los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras previsto en el artículo 29 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes *no se deben computar 32 días. Que el sujeto pasivo presentó las correspondientes declaraciones según el siguiente detalle:*

EJERCICIO B. IMPONIBLE AUTOLIQUIDADO FECHA DEV.

1994 -41.926.646 PTAS. -117.125.710 PTAS. 11-9-96.

(-251.984,22) (703.939,69)

1995 -553.937.423 PTAS -40.792.234 PTAS 16-5-97

(3.329.230,96) (245.166,26)

1996 20.000 PTAS -1.379.533 PTAS 10-6-98

(120,2) (8.291,16)

1997 0 PTAS. -1.048.277 PTAS. 23-10-98.

(6.300,27)

La deuda tributaria resultante de la regularización ascendió a 202.818.959 ptas. (1.218.966,49) de las que 178.629.165 ptas. (1.073.582,9) corresponden a la cuota y 24.189.794 ptas. (145.383,59) a los intereses de demora.

2) Previo informe de la Inspección de 17 de mayo de 2000 y efectuadas las alegaciones por la reclamante, el 4 de julio de 2000 el Jefe de la Oficina Técnica dictó dos acuerdos. El primero de ellos, notificado el 28 de julio de 2000, recoge la liquidación relativa a los ejercicios 1994, 1995 y 1996 conforme a las propuestas de la Inspección fijando la deuda tributaria en 27.465.902 ptas. (165.073,4) de las que 21.353.428 ptas. (128.336,69) corresponden al cuota y 6.112.474 ptas. (36.736,71) a los intereses de demora. En el segundo de ellos relativo al ejercicio 1997, se procedía a ordenar que se completara el expediente al amparo del artículo 60.4 del Reglamento de la Inspección de los Tributos *al objeto de incorporar los datos necesarios para practicar la regularización como consecuencia de la suscripción por la entidad de la ampliación de capital entregando los derechos de arrendamiento financiero. Dicho acuerdo fue notificado el 6 de julio de 2000. Practicadas las correspondientes actuaciones encaminadas a completar el expediente, el Inspector actuario presentó un informe, y puesto de manifiesto nuevamente al interesado, el Jefe de la Oficina Técnica, con fecha 11 de diciembre de 2000, dictó la liquidación correspondiente al ejercicio 1997 por importe de 324.790.496 ptas. (1.952.030,19) de las que 291.293.036 ptas. (1.750.706,41) corresponden a la cuota y 33.497.460 ptas. (201.323,79) a los intereses de demora. Dicha liquidación fue notificada el 4 de enero de 2001".*

SEGUNDO.- Alude la parte recurrente, como primer motivo de casación, a la infracción del art.º 29.3 de la Ley 1/1998, en relación con la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 58/2003, abogando por la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria del ejercicio 1997 por transcurso del plazo de doce meses, pues iniciadas las actuaciones en 14 de julio de 1999, hasta la notificación del acuerdo de liquidación, en 4 de enero de 2001, el procedimiento dura 1 año, 5 meses y 21 días.

Prescindiendo de un análisis inútil sobre el cómputo y responsabilidad de las dilaciones, en lo que ahora interesa la sentencia de instancia, tras entrar en dicho análisis, llegó a la conclusión de que: *"La Sala considera que, aún entendiéndose que el plazo de duración del año se haya superado, y que entra en juego la prescripción, desde el 25 de julio de 1998, hasta el 4 de enero de 2001, no había transcurrido el plazo de cuatro años de prescripción para determinar la deuda tributaria del ejercicio 1997".*

Frente a causa tan clara para rechazar la prescripción alegada, la parte recurrente se alza considerando que siendo efectivamente "cierto que desde el 25 de julio de 1998, hasta el 4 de enero de 2001, no ha transcurrido el plazo de cuatro años de prescripción para determinar la deuda tributaria, pero en este caso debe aplicarse el art.º 29.3 de la Ley 1/1998 ", por lo que al haber sobrepasado el plazo máximo de doce meses la tramitación de las actuaciones inspectoras, el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria ha prescrito, sin que sea procedente aplicar al caso el art.º 150.2 de la Ley 58/2003, en tanto que al sobrepasarse el plazo de doce meses ninguna de las actuaciones inspectoras producen efectos interruptivos de la prescripción, en realidad el expediente quedó caducado, y lo que debió hacerse era iniciar otro expediente, en cuyo caso sí se produciría la interrupción de la prescripción.

Sobre la cuestión en debate nos hemos pronunciado en incontables ocasiones. Desde luego en modo alguno cabe sostener que la sentencia de instancia haya aplicado el art.º 150.2 de la Ley 58/2003. Como se ha puesto de manifiesto se parte de un presupuesto básico, cuál es que la actuación inspectora excedió del plazo de doce meses previsto en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998. Este precepto por vez primera establece en nuestro ordenamiento jurídico una limitación temporal a la duración del procedimiento de inspección tributaria.

Se distinguen dos supuestos, el que se contemplaba con anterioridad al dictado de la Ley 1/1998, esto es, artículo 31.4 del Reglamento de Inspección de 1986, el cese injustificado de actuaciones por más de seis meses y el que se incorpora, de que dicha actuaciones tengan una duración superior al plazo de 12 meses, o, en su caso, al de 24, si existe ampliación de aquél.

En Sentencia de 30 mayo 2008, recurso de casación 5852/92, dijimos que las actuaciones inspectoras abarcan desde que se inician hasta que se produce la notificación de la liquidación resultante. Criterio éste, jurisprudencial, que se ha visto refrendado por el artículo 150.1 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 diciembre.

Sin entrar en la redacción del artículo 150.2.a), párrafo segundo de la Ley 58/2003, General Tributaria, aquí no aplicable, lo que si podemos afirmar es que el artículo 29.3 de la Ley 1/1998, anuda la cesación del efecto interruptivo al "incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1", el cual establece la medición temporal máxima de 12 o 24 meses para el conjunto del procedimiento inspector, de suerte que en los casos en que se ha aplicado el artículo 29.3, por superación del plazo máximo de actuaciones inspectoras y a la fecha de notificación de la liquidación había transcurrido el plazo de prescripción, se ha declarado ésta última sin más.

Pero la peculiaridad del caso que contemplamos es que a pesar de que se sobrepasó el plazo de doce meses para la terminación de las actuaciones inspectoras, en cambio desde el inicio del cómputo del plazo de prescripción a la notificación de la liquidación no había transcurrido los cuatros años: problema que se ha tratado en ocasiones por esta Sala con el siguiente resultado, recordemos por ejemplo la Sentencia de 7 de Julio de 2011, dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 235/2007, que enjuició hechos parecidos a los que hoy nos enfrentamos, no se apreció prescripción, porque pese la cesación del efecto interruptivo de la prescripción, no concurría la misma, al no haber transcurrido el plazo previsto por la Ley.

En efecto, en dicha Sentencia se dijo (Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto):

"(...)...2. La sentencia de esta Sección de 11 de julio de 2008 (rec. cas. unificación doctrina núm. 329/2004) sintetiza la doctrina de esta Sala sobre la caducidad del procedimiento en relación con los expedientes instruidos conforme a la normativa anterior a la Ley 1/1998 y conforme a la citada norma legal, advirtiendo que aunque la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establecía en el artículo 29 que el plazo máximo para practicar las actuaciones de comprobación e investigación y liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos era de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las actuaciones, con posibilidad de prolongación por otros doce meses cuando se traten de actuaciones de especial relevancia, o cuando se descubrieran nuevas actividades profesionales o empresariales del investigado, no pretendió establecer un plazo de caducidad, al prever como único efecto del incumplimiento de los plazos, tanto del de seis meses de interrupción injustificado como del de duración de las actuaciones, "que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones", (apart. 3 del art. 29 de Inspección), ordenando el art. 31 quater del Reglamento de Inspección, (modificado por el Real Decreto de 4 de Febrero de 2000) en esta situación la continuación de las actuaciones hasta su terminación, lo que se reitera en el actual apartado 2 del artículo 150 de la Nueva Ley General Tributaria, al contemplar únicamente también la eficacia interruptiva de la prescripción en estos casos, señalando ahora la Ley de forma expresa que el incumplimiento de plazos en el procedimiento inspector no produce la caducidad del mismo, que debe continuar hasta su terminación, con lo que se introduce una excepción a la regla general de caducidad de los procedimientos tributarios contenida en el art. 104 de la Ley, y a la especial del procedimiento sancionador.

En la sentencia de 31 de mayo de 2010 (rec. cas. 2259/2005) se estudia la infracción del artículo 29.1 de la Ley 1/1998 por incumplimiento de su previsión relativa a la duración máxima del procedimiento inspector (doce meses más la ampliación por otros doce, debidamente justificada).

Como quiera que la ampliación de las actuaciones inspectoras no se encontraba justificada, esta Sala estimó que la Administración incumplió el periodo máximo previsto por el legislador, con la consecuencia de que las diligencias llevadas a efecto hasta la finalización del plazo de duración de la mismas carecen de fuerza para interrumpir la prescripción (artículos 29.3 de la Ley 1/1998 y 31 quarter del Reglamento General de la Inspección de los Tributos).

Así las cosas, conviene precisar cuál sea el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.

Como se sabe, el artículo 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre) dispuso un tiempo de cinco años de prescripción. Sobre esta situación normativa incidió la Ley 1/1998, que, en el artículo 24 y en la disposición final 1.ª, modificó aquel artículo 64, reduciéndolo a cuatro años.

Esta Sección 2.ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en la sentencia de 25 de septiembre de 2001 (recurso de casación en interés de la ley 6789/00, FJ 5.º), ha precisado que, si la interrupción tuvo lugar después de la indicada fecha (1 de enero de 1999), el plazo a considerar es el de cuatro años (aunque el día a quo sea anterior), rigiéndose la prescripción por el artículo 24 de la Ley 1/1998 y el nuevo artículo 64 de la Ley General Tributaria. Por el contrario, si la inactividad administrativa cesó antes, el periodo es el antiguo de cinco años y el régimen imperante el previo a la citada Ley 1/1998, pues no puede aplicarse el nuevo a las situaciones en las que el día ad quem ya había acaecido.

Proyectando esta doctrina al caso del incumplimiento del periodo previsto para la finalización, la fecha a considerar es posterior al 1 de enero de 1999, por lo que el lapso temporal para calcular la prescripción es de cuatro años.

En la misma línea de la sentencia de 31 de mayo de 2010 se ha pronunciado la sentencia de 4 de noviembre de 2010 (Cas. 6408/2005) respecto de la misma entidad recurrente, referida al ejercicio 1994 y sanción.

La sentencia de 11 de octubre de 2010 (casación 5608/2007) reitera que el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras previsto en el apartado 1 del artículo 29 de la Ley 1/1998 determina, a la luz del apartado 3 del mismo precepto, que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia del inicio de las mismas.

En la misma línea de entender que cuando se supera el lapso señalado como máximo por el legislador en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 para culminar las actuaciones inspectoras, se desencadena el efecto que anuda a tal tesitura el apartado 3 de dicho precepto, esto es, considerar no interrumpida la prescripción con el inicio de las actuaciones,

se pronuncia la sentencia de 24 de enero de 2011 (casación núm. 5575/2007) y la de 12 de mayo de 2011 (casación 1937/2008), 24 de enero de 2011 (casación 4697/2007), 24 de enero de 2011 (casación 5990/2007) y 7 de marzo de 2011 (casación 774/2009).

- El Impuesto sobre Sociedades objeto de regularización fue el correspondiente a los ejercicios 1998 y 1999. La comunicación del inicio de las actuaciones inspectoras tuvo lugar el 21 de diciembre de 2001. La incoación del acta de disconformidad núm. 70633054 tuvo lugar el 19 de noviembre de 2002. Y el acuerdo de liquidación lleva fecha de 24 de enero de 2003. Bien se ve que no había expirado el indicado plazo de cuatro años y que, por consiguiente, no había prescrito la potestad administrativa para practicar la liquidación.

En consecuencia procede estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por el Abogado del Estado y anular la sentencia de instancia en cuanto consideró excedido indebidamente el plazo de duración de las actuaciones inspectoras y, por ende, caducada la potestad administrativa para liquidar el tributo."

TERCERO.- El segundo motivo de casación, al amparo del art.º 88.1.d) de la LJ, se formula por infracción del art.º 128.1 de la Ley 43/1995, en relación con la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988.

A la cuestión litigiosa la Sala de instancia dio la siguiente respuesta:

"El siguiente motivo es el de la improcedencia de la regularización por cuotas de leasing, pues todos los locales, incluyendo los no arrendados, están afectos a la actividad económica de su arrendamiento al Banco Inversión, conforme a lo establecido en el art. 25.2, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La Inspección constató que la entidad adquirió en marzo y diciembre de 1989 dos locales mediante contrato de arrendamiento financiero. Entiende que dichos locales no fueron arrendados ni han producido ningún tipo de rendimiento durante los años inspeccionados.

La entidad recurrente apoya su pretensión en la existencia del contrato suscrito con la entidad bancaria, y en el que acordó con el Banco Inversión que los inmuebles adquiridos, un total de nueve entre los que se encuentran los dos anteriores, quedaban durante un periodo de 10 años a disposición del Banco para ser utilizados como locales del mismo o de sus sociedades vinculadas o de su grupo; comprometiéndose la recurrente a no enajenar los inmuebles sin que el Banco manifestase su no necesidad respecto de los mismos y el Banco se comprometía a mantener el alquiler pactado aún cuando superase los precios del mercado.

La Inspección, además de afirmar que el citado acuerdo no se aportó, considera que, ni de lo indicado se desprende que la reclamante no tenía facultades para alquilar los inmuebles, ya que el Banco, en principio, sólo debía intervenir en caso de que se pretendiese enajenarlos. Por ello, la Inspección elimina como gasto deducible el importe de las cuotas de leasing correspondiente a los mencionados dos locales, al no haber estado nunca arrendados a lo largo de los ocho años.

La entidad recurrente considera que la puesta a disposición de los referidos locales de la entidad financiera, en cumplimiento de la cláusula del contrato de arrendamiento financiero, supone la afectación de dichos inmuebles, por lo que, conforme a lo establecido en el art. 25.2, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, *existe una actividad de arrendamiento de inmuebles.*

La Sala comparte el criterio de la resolución impugnada, al entender que la puesta a disposición del Banco Inversión de los referidos locales lo es a un título jurídico distinto a la figura del contrato de arrendamiento, como eje de la actividad de la recurrente, y generador de rentas por dicho título contractual. En este sentido, al no haber estado arrendados durante el período constatado, no le es aplicable la deducibilidad pretendida".

Rechaza la parte recurrente el parecer de la Sala de instancia, en tanto que considera que sí medió la afectación que se exige normativamente, puesto que dentro de las actividades previstas se comprende las actividades comerciales como la compraventa de inmuebles por cuenta propia descrita en el IAE, Grupo 833; por lo que la compra de dos locales por cuenta propia con el fin de alquilarlos o venderlos es una actividad empresarial de la previstas y a las que se afectaron los dos locales; y dada la amplitud a la gama de actividades a las que se refiere la Disposición Adicional Séptima, debe entenderse que sólo se excluyen el destino a un uso privado o personal, ajeno al societario.

El arrendamiento financiero es definido en la Disposición Adicional Séptima 1 de la Ley 26/1988 de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de la Entidades de Crédito, conforme a la cual "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 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, estableció, en su artículo 128 el régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero, remitiendo en su conceptualización a lo dispuesto en la DA séptima anteriormente mencionada.

Como se desprende, sin duda, del razonamiento acompañado en la sentencia de instancia, la negativa a la deducción pretendida se basa en que los dos locales no quedaron afectados a la actividad de arrendamiento que desarrollaba.

A la tesis de la parte recurrente cabe hacer dos reparos, en primer lugar no contiene una crítica a la sentencia de instancia, sino que se limita a exponer su discrepancia y que efectivamente si mediaba la afectación de los locales a su actividad empresarial que la sentencia niega, esto es, se vuelve a combatir en sede casacional el acto administrativo, ahora añadiendo motivos novedosos la referencia al IAE, como tantas veces ha dicho esta Sala " *el recurso de casación no es ni un recurso de apelación ni una segunda instancia que permita reabrir todo el debate procesal. Insistimos en que su objeto es la protección de la norma y de la jurisprudencia*". El segundo reparo que cabe hacer es que el que los locales estuvieran o no afectados a la actividad empresarial de la recurrente, es una cuestión de hecho, cuya solución depende de la valoración del material probatorio, lo cual corresponde hacer en exclusividad al tribunal de instancia, sin que además se haya siquiera alegado en este que la apreciación de la prueba fuera ilógica o arbitraria, sentencias de esta Sala de 16 de marzo de 2010, recurso de casación núm. 5528/2005 y de 9 de febrero de 2011, recurso de casación núm. 5934/2008, entre otras muchas.

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 afectación 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.

CUARTO.- El siguiente motivo de casación lo fundamenta la parte recurrente en el art.º 88.1.d) de la LJ, por infracción del art.º 108.1 de la Ley 43/1995, en relación con la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, al negar la sentencia el derecho a la subrogación en la entidad adquirente, de la obligación pendiente de cumplirse, permanencia de la inversión durante diez años, en la sociedad transmitente.

No se discute que resulta aplicable el régimen establecido en el art.º 108 de la LIS, ahora bien la aportación de los derechos del arrendamiento financiero sobre los nueve locales -en realidad siete, pues los locales sitos en Valencia, C/ Ruzafa n.º 19, y en Madrid, c/ Maldonado n.º 4, ya fueron excluidos como se dio noticia en el Fundamento anterior-, si determinó consecuencias tributarias para el arrendatario originario, en tanto que al no mantener la inversión o afectación a que se refiere la Disposición Adicional Séptima, no procedía la deducción que se venía practicando de las cuotas del leasing.

Ciertamente tanto la sentencia de instancia, como la resolución del TEAC, como el propio informe de la Inspección, desde nuestro punto de vista, por las razones que se irán apuntando, no resultan todo lo claro que la ocasión demandaba. Recordemos los términos de la sentencia de instancia en este punto:

"Otro de los motivos de impugnación es el de la improcedencia del tratamiento fiscal por aportación no dineraria especial (derechos de arrendamiento financiero), acogida al régimen establecido en el art. 108 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y la obligación de permanencia de al menos diez años de los contratos de leasing; operación que deriva de la suscripción por parte de la recurrente, AGEPEA, de la totalidad de la ampliación de capital efectuada por FI BE PATRIMONIAL, S.L., según escritura pública de fecha 31 de diciembre de 1997, aportando los derechos de arrendamiento financiero sobre nueve locales y el saldo deudor con el Banco de Inversión, aunque, como matiza la Inspección, solo 3 de los nueve contratos de arrendamiento financieros estaban contabilizados como tales por la entidad.

De acuerdo con el informe de la Inspección, no consta que los contratos de leasing no contabilizados hayan sido objeto de valoración a efectos de la aportación.

La entidad afirma haberse acogido al régimen especial previsto para las aportaciones no dinerarias especiales en el artículo 108 de la LIS.

Según la Inspección, la aportación de los citados derechos en la ampliación de capital determina que la arrendataria incumpla los requisitos establecidos en la Disposición Adicional 7.ª de la Ley 26/1998, ya que se exige una duración mínima del contrato de 10 años para los inmuebles. Ello trae como consecuencia que se pierda el derecho a su deducibilidad en la parte que exceda a la depreciación efectiva y ha de efectuarse un ajuste fiscal positivo, permitiendo deducirse exclusivamente la amortización acumulada.

La Inspección parte del distinto tratamiento dado por el reclamante a los contratos de arrendamiento financiero en cuestión, pues en tres de ellos, en un primer momento, consideró gasto en la cuenta de explotación la amortización técnica y por el resto de la cuota pagada, por la recuperación del coste del bien, se habían efectuado ajustes

extracontables excepto por el valor del suelo que se activó; mientras que, en el momento de la aportación de los citados contratos se deshacen los ajustes efectuados, por lo que finalmente se consideró como gasto fiscal exclusivamente la amortización técnica.

En el resto de los contratos, (seis), en cada ejercicio se lleva a la cuenta de explotación como gasto el importe de las cuotas pagadas por el coste de recuperación del bien y se efectúa un ajuste positivo exclusivamente por la parte del valor del suelo que no es deducible, en el momento de la venta se deshace el ajuste positivo que afecta únicamente al valor del suelo que no es deducible, con lo cual, en definitiva, se ha considerado gasto fiscal la cuota pagada.

La Inspección propone un ajuste incorporando las cantidades indebidamente deducidas respecto de los seis últimos contratos ya que respecto de los tres primeros el sujeto pasivo practicó la regularización correspondiente en el ejercicio 1997 momento en el cual se produce el incumplimiento de los requisitos para gozar del beneficio fiscal.

La entidad recurrente entiende que los contratos de leasing continúan con todos sus elementos en la entidad adquirente puesto que hay una subrogación de derechos y obligaciones tributarias y por tanto de los derechos y obligaciones derivadas de los contratos de leasing, incluyendo la obligación de mantener los bienes durante diez años, considerando que estamos en presencia de una rama de actividad a la que se refiere el artículo 97.4 de la Ley 43/95 y de una explotación económica de arrendamiento de inmuebles tal como se define en el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 40/98. En el citado artículo 97.4 se dispone en la redacción vigente con anterioridad para periodos impositivos que se inicien con anterioridad a 1 de enero de 1999: "*Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que constituyan desde el punto de vista de la organización una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que constituyan desde el punto de vista de la organización una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.*"

La Inspección en el acuerdo de liquidación de 11 de diciembre de 2000, reconoce que procede aplicar el régimen establecido en el artículo 108 de la LIS puesto que se cumplen los requisitos establecidos, pero que otra cosa distinta es que también debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 128 relativo al régimen de los contratos de leasing, pues al margen de que los bienes aportados constituyeran o no una rama de actividad, extremo defendido por la entidad pero que no se ha acreditado, en este caso, al tratarse de una aportación no dineraria y no de la aportación de una rama de actividad, es evidente que los bienes dejan de estar afectos a una actividad empresarial, incumpliendo, por tanto, la entidad transmitente uno de los requisitos previstos en la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988 que regula el régimen de los contratos de arrendamiento financiero y perdiendo, en consecuencia, los beneficios fiscales previstos para estos contratos.

La Sala entiende que, efectivamente, en el presente supuesto no se trata de la cesión de una "rama de actividad", sino de la "aportación" de unos derechos, como consecuencia de la "ampliación de capital" que suscribió la recurrente; esta circunstancia nos lleva al terreno del cumplimiento del plazo mínimo al que se refiere la norma fiscal de mantenimiento del bien, que ciertamente puede completarse por la entidad que asume la posición del arrendatario, pero el hecho de dicha aportación, de la transmisión de estos bienes determina unas consecuencias tributarias para el arrendatario originario, derivadas del incumplimiento de dicho requisito, del mantenimiento de la inversión o afectación a que se refiere la citada Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988. Y la principal consecuencia es la procedencia de la regularización por las cantidades indebidamente deducidas como consecuencia de los seis contratos de leasing que no fueron objeto de regularización por la empresa.

Esa consecuencia fiscal no supone la alteración de la naturaleza de dicho contrato, sino únicamente que, desde la perspectiva fiscal, las cuotas no son deducibles por incumplimiento de un requisito fiscal, que se produce en el ejercicio 1997, momento y ejercicio al que se debe contraer dicha regularización, pues la aportación se produce en dicho ejercicio".

En el motivo casacional opuesto por la parte recurrente, no se cuestiona la valoración que realizó la Inspección respecto de los derechos de los contratos de leasing -en concreto los seis no contabilizados, con la matización que ya hemos realizado ut supra- que constituyeron el objeto de la aportación no dineraria, o de la rama de actividad, que defendía originariamente la parte recurrente. A nuestro entender, si hemos entendido los términos en los que se pronuncia la sentencia de instancia, lo que viene a declarar es la improcedencia de las deducciones practicadas con anterioridad por el pago de las cuotas de leasing, por incumplimiento de la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, debiendo regularizarse en 1997 que es el momento en el que incumple los requisitos que daban derecho a la deducción. La primera duda que asalta es que no se intuye bien a qué se está refiriendo, puesto que no se discute que respecto de siete locales sí se cumplía el requisito de la afectación, en principio, por lo que parece que lo que se viene a decir es que si bien si se cumplía este requisito de la afectación a la actividad empresarial desarrollada, dado que cuando se transmiten no habían transcurrido diez años decae la citada afectación y con ella el derecho a deducirse del art.º 128.1. Sin embargo, se habla del incumplimiento de la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, que establecía el plazo de diez años en su número dos, que fue derogado expresamente por la Disposición Derogatoria de la Ley 43/1995, que prevé el plazo de diez años para los inmuebles en el art.º 128.2, pero nadie

habla de este artículo, sino de la citada Disposición cuando la misma estaba derogada al tiempo de procederse a la regularización en el año de 1997.

Acudiendo a la liquidación, origen de la impugnación, nos encontramos con que aceptando la corrección de acogerse la interesada al régimen especial conforme al art.º 108 de la LIS, ello lo es sin perjuicio de aplicar el art.º 128 de la LIS, e igualmente señala como núcleo central del debate la Disposición Adicional Séptima en cuanto establece la duración mínima de estos contratos de diez años cuando versen sobre bienes inmuebles -en igual sentido art.º 128.2 de la LIS -. Pues bien para la Administración Tributaria es aplicable el art.º 104 de LIS, sobre subrogación en los derechos y obligaciones tributarias.

Resulta evidente que hemos de excluir como aplicable el art.º 104.1 que se refiere a la sucesión a título universal en la reestructuración que se lleve a cabo, esto es, referido por tanto a los supuestos de operaciones de fusión y escisión, que no es el caso. Es aplicable al caso, subrogación en los derechos y obligaciones tributarias cuando la operación no determine una sucesión a título universal, por tanto, el art.º 104.2, referidos tanto a las aportaciones no dinerarias como a las ramas de actividad.

Pues bien, para la Administración Tributaria, cuyo criterio es ratificado por la sentencia de instancia, hubo un simple cambio subjetivo en el contrato de arrendamiento financiero, por lo que se produce una mera modificación en el contrato original; además añade, que no existe problema alguno para que la sociedad que asume la posición de arrendatario pueda completar el plazo mínimo que marca la norma; pero, con todo, considera que el arrendatario original ha incumplido voluntariamente los requisitos establecidos en la Disposición Adicional Séptima, sin que pueda considerarse la transmisión de los derechos de arrendamiento como un contrato de arrendamiento financiero, por lo que debía regularizarse en el momento de producirse la subrogación, las cantidades indebidamente deducidas en su imposición personal, esto es los procedentes de los contratos no contabilizados, puesto que respecto de los contabilizados sí se llevó a efecto la regularización en 1997.

A nuestro entender el art.º 104.2 de la LIS prevé que la transmisión de los derechos y obligaciones tributarias de la sociedad transmitente sólo se producirá respecto de aquellos que se correspondan con los bienes y derechos transmitidos. En principio, por tanto, si la transmisión se ha realizado respecto de los derechos de los arrendamientos financieros sobre los locales -en particular los referidos siete, excluidos los citados anteriormente-, la sociedad adquirente, que respecto de estos sí sucede en todos los derechos y obligaciones tributarias asociados a los bienes y derechos transmitidos, es la que asume el cumplimiento de los requisitos para poder practicarse la deducción, en su caso. En este caso, como se ha visto se prevé que los bienes estén afectos a la actividad empresarial y que el contrato tenga una duración mínima de diez años. Pues bien, atendiendo al art.º 104.2 de la LIS, el análisis no cabe hacerlo de manera unilateral respecto en exclusividad de la entidad transmitente, en tanto que una vez que transmite y se acoge al régimen especial de aportaciones no dinerarias o ramas de actividad en proceso de reestructuración empresarial, no puede mantener los requisitos que se prolongan en el tiempo cuando abandona -novación subjetiva- la relación jurídica original, sino que precisamente la operación de reestructuración empresarial exige que el examen del cumplimiento de los requisitos se realice teniendo en cuenta la prolongación de la relación jurídica con el nuevo arrendatario; lo cual constituye la finalidad de la regulación del régimen especial que pretende ser neutral, ni estimular estas operaciones, pero tampoco impidiéndolas o desincentivándolas, de suerte que en lo que ahora interesa, la subrogación en los términos que prevé el art.º 104.2 conlleva que la entidad adquirente pueda tener derecho a los mismos incentivos fiscales que la entidad transmitente, tal cual no se hubiera llevado a cabo la operación. Lo cual excluye de raíz la interpretación que hace la Inspección, esto es, que por el mero hecho de haber procedido a la aportación de los derechos de arrendamiento financiero antes del transcurso del plazo de los diez años, voluntariamente deja de cumplir el citado requisito. Por el contrario lo procedente es acudir a examinar si la adquirente que asume los derechos correspondientes cumple o no el citado requisito. Por ello, no sólo debe tenerse en cuenta el tiempo transcurrido desde la constitución del leasing por la transmitente, sino también el tiempo transcurrido desde la permanencia de los derechos sobre los arrendamientos financieros en la entidad adquirente desde que se lleve a cabo la operación de reestructuración; lo que procedía, por tanto, para consolidar el beneficio fiscal disfrutado por la entidad transmitente, era comprobar si los requisitos, en este caso el tiempo, se cumplió por la entidad adquirente, por lo que en modo alguno procedía la regularización llevada a cabo en dicho momento.

Como se comprueba de la lectura de la liquidación, la Inspección no se plantea si nos encontramos ante una aportación no dineraria o de rama de actividad, sino que circunscribe el debate al no transcurso del citado período mínimo de diez años, nada más. A pesar de ello la sentencia de instancia como ya ha quedado transcrito afirma lo siguiente:

"La Inspección en el acuerdo de liquidación de 11 de diciembre de 2000, reconoce que procede aplicar el régimen establecido en el artículo 108 de la LIS puesto que se cumplen los requisitos establecidos, pero que otra cosa distinta es que también debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 128 relativo al régimen de los contratos de leasing, pues al margen de que los bienes aportados constituyeran o no una rama de actividad, extremo defendido por la entidad pero que no se ha acreditado, en este caso, al tratarse de una aportación no dineraria y no de la aportación de una rama de actividad, es evidente que los bienes dejan de estar afectos a una actividad empresarial, incumpliendo, por tanto, la entidad transmitente uno de los requisitos previstos en la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988 que regula el régimen de los contratos de arrendamiento financiero y perdiendo, en consecuencia, los beneficios fiscales previstos para estos contratos".

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 art.º 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.

QUINTO.- En el Séptimo de los Fundamento Jurídicos de la Sentencia de instancia se resuelve la siguiente cuestión:

"El siguiente motivo es el de la procedencia de la dotación de la provisión por depreciación de la cartera de valores efectuada por la entidad, en el ejercicio 1997, por un importe de 152.669.706 ptas. (917.563,41) por la depreciación de la cartera de valores correspondiente a 233.900 acciones de METALINVERSIÓN SIM, S.A. que han permanecido en el activo de la sociedad sin variación de su saldo desde 31 de diciembre de 1993 a 31 de diciembre de 1997, al reunir los requisitos para su deducibilidad; discrepando del criterio de la Inspección, que eliminó dicha dotación por cuanto del análisis de las cuentas auditadas de esta última entidad, resulta que el valor teórico de la participación a 31 de diciembre de 1997, es superior al coste de adquisición.

Considera la recurrente que la notificación realizada por la División de Supervisión de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de 3 de febrero de 1998, en el sentido de que "deberá provisionar la diferencia existente entre la cartera perteneciente a Metalinversión, Sim retenida y el valor en pesetas del importe sentenciado a devolver..."(provisión tiene su origen en la sentencia de 12 de julio de 1993 *que obligó a la reclamante a devolver a la otra parte en litigio un importe de 12.828.000 dólares más un depósito valorado en 59.236.319 ptas*), *obligaba a la realización de tal provisión.*

La Sala considera que la provisiones, a los efectos fiscales de su deducibilidad, tienen una configuración legal, sin que pueda sustraerse el cumplimiento de los requisitos fiscales para ello. La imposición de una conducta contable, como sucede en el presente caso, no puede desplazar el contenido de la normativa fiscal; y de hecho, el Plan General de Contabilidad contiene, a los efectos contables, un elenco de provisiones, que posteriormente la norma fiscal no contempla en su totalidad a la hora de comprenderlas como fiscalmente deducibles.

Lo regularizado es el ejercicio 1997, y la obligación impuesta se produce en el 1998, y además, del contenido del hecho que la motiva, se desprende que más de una dotación a la provisión por depreciación de cartera, al derivar de lo declarado por una resolución judicial, se trataría más bien de una dotación a la provisión por responsabilidades, sujeta también al cumplimiento de los requisitos fiscales.

Pero como constató la Inspección, y es un hecho no controvertido, las acciones que posee la sociedad no han sufrido depreciación alguna que permita dotar la provisión correspondiente".

La referencia contenida en la sentencia de instancia a que la obligación impuesta se produce en el ejercicio de 1998, en nada obsta a la razón de decidir, es una afirmación que, aunque equivocada como parece, se hace a mayor abundamiento para recalcar lo improcedente de la cuestión planteada pero que resulta superflua e intrascendente cuando se comprueba que la ratio decidendi de la denegación de la deducción pretendida por la provisión discutida lo fue porque " *el valor teórico de la participación a 31 de diciembre de 1997, es superior al coste de adquisición*".

La parte recurrente al formular este motivo de casación al párrafo del art.º 88.1.d) de la LJ, considera que se ha infringido el art.º 12.3 o, alternativamente, el 13.2 de la Ley 43/1995, en tanto que en escrito de la CNMV se le instó a que debía provisionar la diferencia existente entre la cartera perteneciente a Metalinversión, SIM, retenida y el importe en pesetas del importe sentenciado a devolver, en definitiva se le ordenó por la CNMV que con criterios contables provisionara por depreciación de valores que respecto a las acciones de Metalinversión SIM, debía la entidad AGEFASA dotar.

Pues bien, es de hacer notar que sobre el hecho trascendental, esto es que a 31 de diciembre de 1997, no había depreciación alguna del valor de la citada participación tomando como referencia el valor de adquisición, la parte recurrente se limita a decir que es un error en el que incurre la Sala de instancia sin más, que debe prevalecer lo que según la recurrente es una interpretación auténtica la valoración que realiza la CNMV sobre la depreciación sufrida, lo cual responde a un argumento puramente voluntarista que como tal carece de valor jurídico alguno. Tal actuar lo que hace es desnaturalizar el recurso de casación, en tanto que como en tantas ocasiones hemos dicho el carácter extraordinario del recurso de casación supone la exigencia de que se efectúe una crítica de la sentencia o

resolución objeto del recurso, justificando suficientemente en qué considera la vulneración de la norma o jurisprudencia invocada.

El art.º 12.3 de la LIS resulta suficientemente elocuente a los efectos de determinar cómo debe de realizarse el cálculo de la depreciación, señalando los valores que han de tenerse en cuenta para determinar la diferencia. Resulta además evidente que el artículo 12.3 de la LIS no acepta en todos los casos los criterios contables, pero desde luego para que una dotación a la provisión deba considerarse partida deducible debe respetar los criterios contables, art.º 10.3 de la LIS. Resulta pues, indispensable, aunque no suficiente, que esté debidamente contabilizado, y si existe un error contable, si este no es corregido, no puede producir efectos contables. No se sostiene, pues, menos cuando se obvia acompañar explicación al respecto, que se afirme por la recurrente que la depreciación calculada por la CNMV sea de 676.064.997 ptas, y que sólo provisione 152.669.706 ptas, en tanto que sin duda ello indica que existe algún error en una cifra o en otra, o en las dos.

Lo cierto, sobre lo que nada dice la recurrente es que la Inspección de acuerdo con el punto noveno de las cuentas anuales de 1997, determinó que el valor teórico de la participación de AGEPASA en Metainversión SIM en 1997 era superior al valor de adquisición de los títulos. Lo cual fue aceptado, como se ha indicado, por la sentencia de instancia, frente a ello, no basta en alegar simplemente que la Sala ha incurrido en error, puesto que en definitiva si hubo tal en la valoración del material probatorio debió de articular algunos de los motivos tasados que hacen posible la revisión casacional de la valoración de la prueba por parte del Juzgador de instancia, lo que ni tan siquiera se plantea en este motivo casacional.

Dentro de este motivo casacional, ya se ha dicho, denuncia la parte recurrente la infracción del art.º 13.2 de la LIS, en tanto que considera que dado que la sentencia afirmaba que "*se desprende que más de una dotación a la provisión por depreciación de cartera, al derivar de lo declarado por una resolución judicial, se trataría más bien de una dotación a la provisión por responsabilidades, sujeta también al cumplimiento de los requisitos fiscales*", procedía aplicar el citado art.º 13.2.a) de la LIS. La parte recurrente nada al efecto planteó en su demanda, ni ante las instancias económico administrativas o tributarias, desde luego tampoco se refirió al cumplimiento de los requisitos contables y fiscales a efecto de la procedencia de esta deducción, en definitiva, lo que no cabe es que lo que pudiera constituir una incongruencia positiva o por exceso, esto es cuando se resuelve sobre pretensiones que no se han ejercitado por las partes como sucede en la incongruencia *ultra petita partium* (*más allá de las peticiones de las partes*), que constituye motivo de casación de los que permite el art.º 88.1.c) de la LJ, sirva de vía para que mediante su impugnación casacional pueda dar lugar a la satisfacción de una pretensión no ejercitada, ni tampoco que pueda articularse la casación sobre argumentos ajenos a la ratio decidendi que a modo de obiter dicta no hacen más que abundar, sin ser determinantes, en las razones determinantes del fallo.

SEXTO.- Denuncia la recurrente, en base al art.º 88.1.c) -transcribe el 88.1.a) pero del tenor del desarrollo del motivo parece responder a un lapsus cálam- de la LJ, haber incurrido la sentencia de instancia en incongruencia omisiva, en tanto que en los apartados 2.3 y 4.16 del escrito de demanda se planteaba que la Administración había incurrido en un error material al regularizar dos veces los mismos gastos, así se indicaba que se regularizaba los gastos por el pago de las cuotas de leasing de los locales sitios en calle Ruzafa de Valencia y Calle Maldonado de Madrid, por la falta de afectación a la actividad empresarial, y la regularización por los gastos de los locales sobre los que no había contabilidad por incumplimiento del plazo mínimo de diez años, entre los que se incluía los referidos locales.

Cierto es que la sentencia no hace mención a las referidas alegaciones contenidas en la demanda, pero ha de advertirse que ambas se hacen con carácter subsidiario respecto de cuestiones principales que sí fueron objeto de atención. Desde luego de los antecedentes obrantes no puede llegarse a la conclusión que ofrece la parte recurrente, esto es que hubiera mediado el error denunciado, puesto que no queda claro que en las liquidaciones practicadas se regularizara dos veces respecto de los locales citados. Con todo dado que en los Fundamentos anteriores se ha acogido el motivo casacional referente a la regularización en 1997 de los gastos por pago de las cuotas en el arrendamiento financiero por incumplimiento del plazo de diez años, este motivo casacional denunciando el error material queda sin objeto.

SÉPTIMO.- Por último, la parte recurrente formula motivo casacional al amparo del art.º 88.1.d) de la LJ, por infracción del art.º 24.6 de la Ley 61/1978 y 253 de su Reglamento, en relación a las retenciones derivadas de los dividendos percibidos, por la compra en febrero de 1995 de acciones de Telefónica a un no residente por un precio que incluye el importe de los dividendos ya devengados, cobra el dividendo y vuelve a vender los mismos títulos al mismo no residente cuatro días más tarde, descontando el precio del cupón. En la operación declara un dividendo bruto de 60.575.040 ptas. (364.063,32) y se deduce por retenciones 15.143.760 ptas. (91.015,83).La Inspección entendió que, dada la mínima diferencia de tiempo de venta, la citada operación de compraventa ha sido realizada con un fin distinto del propio del negocio jurídico contemplado, como es el de obtener un beneficio fiscal, por lo que se procede a regularizar la misma.

Reitera la parte recurrente los argumentos hechos valer en la instancia, esto es, ningún precepto legal impide la deducción de las retenciones practicadas y lo que sí impiden es la deducción por doble imposición de dividendos, sin que se haya llevado a cabo un negocio simulado.

La Sala de instancia resolvió la cuestión en los siguientes términos:

"De acuerdo con el artículo 25 de la Ley General Tributaria, según redacción dada por la ley 25/1995 "En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados".

La resolución impugnada declara que, como muy bien sustentan tanto la Oficina Técnica como el Tribunal Regional: "Resulta que el negocio jurídico celebrado entre las partes da lugar a una titularidad transitoria de las acciones por parte de la residente. Tal titularidad no es el fin perseguido por aquéllas, la causa del negocio que se celebra. Dicha finalidad se pone de manifiesto, si observamos que la entrega de los títulos a la residente se produce con un dividendo ya acordado por la Junta General e inmediatamente antes de su pago; que cobrado el dividendo por la residente (si bien en concepto de diferencia entre las primas por las opciones) descontando un pequeño importe (su beneficio) y que inmediatamente después se procede a restituir los títulos a la no residente.

De lo expuesto se desprende que la causa del negocio celebrado es el cobro por la Entidad residente de un dividendo devengado, por cuenta de la Entidad no residente, lo que reconduce la operación al contrato de mandato (artículos 1709 y ss. del CC). *Para efectuar dicha gestión de cobro no se procede a legitimar frente a terceros mediante autorización o apoderamiento, sino que se transmiten las acciones de forma transitoria, transmisiones que no persiguen la finalidad propia de la compraventa, adquirir y perder la propiedad mediante precio. Se persigue un doble objetivo: mediante el precio de las primas pactadas se logra poner a disposición del no residente el dividendo percibido, importe del que se descuenta la retribución correspondiente a la residente mandataria y, en segundo lugar, mediante la ejecución de la opción correspondiente se consigue que la retrocesión de las acciones, que se ha pactado realizar a través de la Bolsa y al precio de cotización del momento, no produzca enriquecimiento por diferencia con el precio de la primera transmisión para ninguna de las partes, no la finalidad propia de las opciones de conceder a otra persona el derecho a comprar o vender las acciones a un precio previamente determinado. El examen conjunto de las operaciones llevadas a cabo pone de manifiesto que la finalidad perseguida no es la propia de los negocios celebrados, sino la realización del encargo efectuado".*

... Se ha de recordar que el dividendo ya estaba acordado a la fecha de la transmisión de las acciones a la Entidad residente. Esto supone que lo que se transmite no son unos títulos con una mera expectativa de obtener beneficios por la vía del dividendo, éste es ya un crédito cierto y definitivo a favor del accionista y plenamente exigible frente a la sociedad. Entender que la renta plasmada en el dividendo no es imputable a la no residente, daría lugar a entender que tal renta jamás tributaría y que tampoco es imputable a la residente por cuanto para ésta tal dividendo no supone un ingreso contable ni fiscal (art 10.3 de la LIS) *al tratarse de un dividendo ya acordado por la Junta y devengado y, conforme a la Norma de Valoración 8a.1.b) del Plan General de Contabilidad, aprobado por RD 1643/1990, debe registrarse como un menor coste.*

La explicación razonable que justifica la interposición de la residente para el cobro del dividendo, es la ocultación del verdadero titular de las acciones en el momento del cobro del mismo, con el efecto de evitar la tributación en España por dicho dividendo, obteniendo su importe en virtud de un concepto no sujeto a gravamen en nuestro país y eludiendo el pago de un impuesto. Esto, sitúa la operación en la órbita del fraude de Ley (art 24 de la Ley General Tributaria, 230/1963, del 28 de diciembre). *No obstante, tal figura no procede cuando mediante una adecuada calificación de los hechos e interpretación de la normativa aplicable, se evita la elusión intentada, tal y como recoge la doctrina establecida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (RR de 11 de junio de 1999, 10 de septiembre de 1998 y 22 de mayo de 1991)".*

NOVENO: Como se desprende de lo actuado en el expediente administrativo, la operación de la que deriva la regularización propuesta por la Inspección es la de la compra por parte de la entidad recurrente en febrero de 1995 de una serie de acciones de Telefónica 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 de 60.575.040 ptas. (364.063,32) y una deducción por retenciones de 15.143.760 ptas. (91.015,83).

A este supuesto le es aplicable la misma doctrina jurisprudencial declarada, entre otras, por la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3.ª, sec. 2.ª, de fecha 19-9-2006, rec. 2549/2001, que declara: *"Para ilustrar y reforzar este criterio, se trae a colación la siguiente doctrina jurisprudencial que analiza el usufructo de bonos, y que confirmó el criterio de la Sala expresado en las sentencias que cita, declarando: "Por otra parte, estas sentencias aluden también a la finalidad de las normas, señalando que la ratio legis del beneficio fiscal radicaba en abaratar el coste final de la financiación de ciertas inversiones, por lo que aunque la bonificación afectaba no sólo a las financiadoras de las inversiones reales en cuanto suscriptores iniciales de las obligaciones, sino también a los sucesivos adquirentes de las obligaciones, en cuanto ellos también participan en la financiación, a través del mercado secundario, en ningún caso podía extenderse a los supuestos usufructuarios que adquirirían unos intereses que se habían devengado en su practica integridad con anterioridad por el titular de las obligaciones, pagando un importe superior a su valor efectivo, de forma que lo que experimentaba era una pérdida patrimonial que, financieramente, se compensaba con el beneficio fiscal que se obtenía de la operación. Finalmente, se señalaban otros argumentos, como la aplicación del art. 36 de la Ley General Tributaria y la interpretación restrictiva de las bonificaciones. En otras sentencias posteriores de la Sala (6 de julio de 2004, cas. 7.140/99, y 21 de junio de 2005, rec. de casación 7.597/00, 7599/00 y 7849/00) se insiste en la improcedencia de la bonificación del 95% porque la entidad transmisora del usufructo no tenía derecho a la bonificación.*

Así en la sentencia de 6 de julio de 2004, estimando el recurso de casación interpuesto por la Diputación Foral de Guipúzcoa, se señaló "En virtud de lo dispuesto en el artículo 356 del Código Civil *la naturaleza de frutos civiles de dichos beneficios se impone con la muy importante precisión contenida en el artículo 474 del Código Civil de que estos frutos se entienden percibidos día por día y que corresponden al usufructuario en proporción al tiempo de duración del usufructo. Es absolutamente trascendental también la regulación del artículo 475 que proclama: "Si el usufructo se constituye sobre el derecho a percibir una renta o una pensión periódica, bien consista en metálico, bien en frutos, o los intereses de obligaciones o títulos al portador, se considerará cada vencimiento como productos o frutos de aquél derecho. Si consistiere en el goce de los beneficios que diese una participación en una explotación industrial o mercantil cuyo reparto no tuviese vencimiento fijo, tendrán aquéllos la misma consideración. En uno y otro caso se repartirán como frutos civiles, y se aplicarán en la forma que previene el artículo anterior". Es decir, día por día.*

Aunque el beneficio fiscal aquí percibido no es uno de los mencionados en el texto es indudable la aplicabilidad del contenido del precepto citado al hecho enjuiciado.

De todo ello se infiere que estamos en presencia de frutos civiles cuya percepción tuvo lugar día por día.

La aplicación de esta doctrina a la cuestión litigiosa implica que los beneficios tributarios que las normas citadas regulan, y que están en el origen del litigio, son un fruto civil de los títulos representativos de los préstamos constituidos. Como se obtienen día por día es patente que en tanto sean detentados por entidades aseguradoras de ahorro y entidades de crédito (que se encuentran excluidas del beneficio tributario) no generan el fruto fiscal litigioso, y, por tanto, tampoco los pueden transmitir al usufructuario los titulares originarios." En la misma línea se encuentran las sentencias de 21 de junio de 2005, en recursos interpuestos por Siemens, S.A. contra sentencias de la Audiencia Nacional *que habían estimado la tesis del recurrente, al señalarse "La recurrente se atiene al sentido literal del artículo 31 del Texto Refundido del Impuesto de las Rentas de Capital de 1967. Es patente que la Ley está incurriendo en una laguna legal, pues la hipótesis que contempla es la de la coincidencia entre el titular del préstamo y el receptor de los intereses, que es justamente lo que no sucede en este supuesto.*

Es igualmente innegable que en virtud de los preceptos citados hay titulares de los préstamos (entidades bancarias y aseguradoras) que no disfrutaban de la bonificación legal, y esta diferencia entre unos y otros titulares comporta inexorablemente que los usufructos que eventualmente se constituyan sobre dichos títulos, los suscritos por entidades bancarias y aseguradoras, no gocen de idénticos derechos a los que disfrutaban otros titulares de estos mismos títulos.

Sentadas las anteriores premisas es patente que no ha existido una interpretación analógica sino una cuidadosa distinción de los distintos supuestos de hecho que en cada caso pueden darse".

Para la recurrente la operativa llevada a cabo se regula en la legislación financiera y tributaria. AGEPASA no persiguió con esta operativa evitar la tributación en España de los dividendos percibidos, obteniendo su importe en virtud de un concepto no sujeto a gravamen en nuestro país. En todo caso la deducción por AGEPASA de la retención practicada por Telefónica a los dividendos distribuidos no se puede calificar o asimilar a una bonificación, exención o, en términos más generales, de ventaja fiscal. La improcedencia de la deducción de la retención por AGEPASA conduce a un resultado anómalo cual es el enriquecimiento de la Hacienda.

La parte recurrente, haciendo supuesto de la cuestión, no se atiene a la apreciación y valoración de hechos de la sentencia y desatiende igualmente la interpretación que la misma realiza del conjunto negocial que llevaron a cabo los interesados, interpretación que según jurisprudencia reiterada de este Tribunal Supremo, 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 Sala de instancia. También esta misma Sección, en las Sentencias de 8 de febrero y 12 de julio de 2006, tiene afirmado que " *la cuestión de interpretación de los contratos es de apreciación de los Tribunales de instancia, según reiterada jurisprudencia*" y la de la Sección Tercera de esta misma Sala, 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."

Respecto de los hechos en el desarrollo de las operaciones, no se produce disconformidad alguna, la cuestión litigiosa se centró en la calificación jurídica de las operaciones llevadas a cabo y en la intención fiscal buscada.

La sentencia, explícitamente, descarta el alegato de la actora del ejercicio de una opción legítima de las ofrecidas legalmente. La Sala a quo no cuestiona la normativa contractual, ni la autonomía de la voluntad, pero si aborda su relevancia fiscal y ello le lleva a las conclusiones recogidas en la sentencia, en la que, sin duda, queda patente, que las operaciones posibles y lícitas bajo los parámetros civiles y mercantiles, ocultan o disfrazan una realidad, no hay

real venta de acciones, sino un simple mandato de la entidad no residente a la residente con el fin de cobrar los dividendos de las acciones y con ello eludir las consecuencias fiscales de este real y querido negocio jurídico, y el cumplimiento de las formalidades y la intervención de entidad residente interpuesta, es buscado de propósito para esconder la realidad que se ocultaba bajo dicha apariencia. En definitiva, se llevan a cabo operaciones, que si bien de su legitimidad y adecuación al Derecho privado no cabe cuestionar, para encubrir el fin último, que no es otro que lograr una ventaja fiscal como ha quedado dicho. Sin que quepa hablar de enriquecimiento injusto, en tanto que no se hace más que aplicar las consecuencias fiscales atendiendo al verdadero negocio realizado.

OCTAVO.- No ha lugar a la imposición de costas (artículo 139.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa) y en cuanto a las de instancia cada parte abonará las suyas.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey

FALLAMOS

PRIMERO.- Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación número 3959/2009, interpuesto contra la sentencia dictada por la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 28 de mayo de 2009, en el recurso contencioso-administrativo número 132/2006, sentencia que se casa y anula en el extremo en que confirmó la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 2 de febrero de 2006, que confirmó en alzada el acuerdo de fecha 25 de marzo de 2003, del TEAR de Madrid, relativo a liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997, en exclusividad en el aspecto que se refiere en el apartado siguiente.

SEGUNDO.- Que debemos estimar y estimamos parcialmente, el recurso contencioso-administrativo número 132/2006, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central fecha 2 de febrero de 2006, que confirmó en alzada el acuerdo de fecha 25 de marzo de 2003, del TEAR de Madrid, que se anula en exclusividad a la liquidación girada por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio de 1997 en lo referente a la regularización efectuada como consecuencia de las aportaciones realizadas de los derechos de arrendamiento financiero, confirmando el resto de pronunciamientos contenidos en las expresadas resoluciones.

TERCERO.- Que debemos declarar y declaramos que no procede la imposición de costas y en que en cuanto a las de instancia, cada parte debe abonar las suyas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Juan Gonzalo Martinez Mico Emilio Frias Ponce Angel Aguillo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Ramon Trillo Torres PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.