

escaso rango de esta disposición trató de subsanarse por la Instrucción Provisional del Impuesto sobre Sociedades, aprobada por Orden Ministerial de 13 de mayo de 1958 (RCL 1958, 907, 970, 1243 y NDL 16108).

Publicada la Ley General Tributaria el 28 de diciembre de 1963, y proclamado el principio de legalidad, la Ley 41/1964, de 11 de junio de Reforma del Sistema Tributario, recogió aquel precepto en su artículo 78, apartado 1, que pasó al artículo 15.2, segundo párrafo, del Texto refundido del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, aprobado por Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre; es decir, antes de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en las operaciones que, de acuerdo con la terminología posterior originaban incrementos y disminuciones de patrimonio, se aplicaba con carácter general el valor de mercado del elemento enajenado o cedido.

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, proclamó como principio general el respeto y aceptación de los precios efectivamente convenidos en todas las transacciones, pero fue consciente de la continuación del fenómeno generalizado de ocultación parcial de los precios de enajenación de los elementos patrimoniales y por ello, sustituyó la aplicación generalizada anterior del valor de mercado, por el conjunto de normas de valoración contenidas en el artículo 15 de dicha Ley, aunque, y esto es fundamental, existiera vinculación en dichas operaciones, en los términos del artículo 16, apartados 4 y 5, de dicha Ley, o lo que es lo mismo, consideró, respecto de los incrementos y disminuciones de patrimonio, improcedente la aplicación, sin más, del valor de mercado, o sea de la norma del apartado 3, del artículo 16, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, norma que fue sustituida por el conjunto de reglas de valoración contenidas en el artículo 15, alguna de las cuales sí se pronunciaba por la aplicación del valor de mercado, u otros valores objetivos, en lugar del precio realmente convenido.

Y así, sin ánimo exhaustivo, conviene traer a colación alguno de los supuestos más significativos:

Aportaciones no dinerarias a sociedades por sus socios, en las que se aplica la cantidad mayor, entre los siguientes valores: nominal de las acciones, valor de cotización de los títulos recibidos, valor del bien aportado según el Impuesto sobre el Patrimonio Neto [art. 15, apartado 7 c) Ley 61/1978].

Separación de socios o disolución de sociedades se aplica el valor de mercado de los bienes recibidos [art. 15, apartado 7 d) Ley 61/1978].

Escisión, fusión o absorción de sociedades se aplica el valor de los títulos, numerario o derechos recibidos [art. 15, apartado 7 e) de la Ley 61/1978, según redacción dada por la Disp. Adic. 18 de la Ley 18/1991, de 6 de junio (RCL 1991, 1452 y 2388)]. El valor de los títulos recibidos será el de cotización en el día de la entrega, o, en otro caso, su valor teórico (art. 137 del Reglamento).

Canje o conversión de valores mobiliarios, el valor de los títulos que se reciben, será el de cotización o en su defecto el valor teórico [artículo 158.1 a) del Reglamento].

Se observa, y esto es importante, que la Ley 61/1978 y en especial su Reglamento de 15 de octubre de 1982, establecen en alguno de los casos citados, como valor de adquisición o transmisión, el valor teórico según balance, que es el que se ha utilizado por la Administración Tributaria para valorar las acciones de Xen..., SA, pero en un supuesto en que el artículo 15, apartado 2, no menciona el valor teórico según balance, y ello lo ha hecho la Administración Tributaria, sustituyendo las normas del artículo 15, por las del artículo 16, apartado 3, de la Ley 61/1978.

La tesis que sostiene la Sala, y que reiteramos en los fundamentos de derecho que siguen, es que el artículo 16, apartados 3 a 5 de la Ley 61/1978, es aplicable solamente a las operaciones vinculadas que se incardinan dentro de los componentes del hecho imponible, consistentes en rendimientos de explotaciones económicas, actividades profesionales o artísticas, y en rendimientos de elementos patrimoniales cedidos, no afectos a explotaciones económicas y demás actividades citadas, en cambio, la determinación de los incrementos o disminuciones de patrimonio debe hacerse de acuerdo con las normas del artículo 15 de la Ley 61/1978, sin que les sea aplicable el artículo 16, apartados 3 a 5 de dicha Ley, debiendo resaltar que si el artículo 15 preceptúa en alguna de sus reglas de valoración, que el valor de adquisición o enajenación no será el precio convenido, sino el valor de mercado, tal disposición pertenece al artículo 15, y por ello ha sido incorrecto, introducir en alguno de los artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, de desarrollo del artículo 15 de la Ley, la mención del artículo 39 del Reglamento (operaciones vinculadas) al socaire de que el valor de mercado mencionado en el artículo 15 de la Ley 61/1978, es el mismo valor de mercado referido en el artículo 16, apartados 3 a 5 de la misma.

Un ejemplo clarísimo es el artículo 136, apartado 3, del Reglamento, que desarrolla el supuesto de separación de socios o disolución de sociedades [previsto y regulado en el artículo 15, apartado 7 letra d), de la Ley 61/1978], que dispone: El valor de los bienes que se reciben cuando sean distintos del dinero o medios líquidos, se determinará aplicando las normas del artículo 39 de este Reglamento [operaciones vinculadas del artículo 16.3 a).5 de la Ley 61/1978].

No es así, porque en el supuesto de separación de socios o disolución de sociedades, si se adjudicaran bienes en pago de la cuota social es el artículo 15, apartado 7, letra d) de la Ley 61/1978, el que permite valorar



los bienes recibidos según el valor de mercado, y por ello es incorrecto haber metido de rondón el artículo 39 del Reglamento. No debe extrañar esta conducta, porque todo el Reglamento demuestra clarísimamente el propósito de extender al máximo el ámbito del artículo 16, apartados 3 a 5, de la Ley 61/1978, en contra del criterio interpretativo absolutamente estricto con que deben desarrollarse estas normas, toda vez que la sustitución de la realidad jurídica, contable y económica (precios ciertamente convenidos), por precios teóricos de mercado, por aplicación de normas sustantivas de valoración, que no admiten prueba en contrario, es algo que sólo puede admitirse cuando expresa y concretamente lo autorice una norma de rango legal. Sirvan como ejemplo del propósito extensivo del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 15 de octubre de 1982, los siguientes preceptos: artículos 131.2 b); 133.2 B); 82.3 b); 136.3; 147.2 c). c'); 240.1 d); 186; y 363.4, todos ellos del Reglamento.

Por supuesto, cuando la norma tributaria se basa en el precio realmente convenido, siempre le es dado a la Administración Tributaria, descubrir las ocultaciones cometidas, mediante el ejercicio de su acción comprobadora, pudiendo el sujeto pasivo, en consecuencia, aportar las pruebas de contrario que considere convenientes a su derecho.

QUINTO. Corroborar la tesis de que los ajustes de los precios de transferencia, previstos y regulados en el artículo 16, apartados 3 a 5, de la Ley 61/1978, se aplican sólo a las «operaciones vinculadas» que determinan «rendimientos», y no a las que conforman los incrementos o disminuciones de patrimonio, el argumento no alegado por las partes, consistente en que al descubrirse que la vinculación entre sociedades podía ser utilizada a efectos de la exención de incrementos de patrimonio por reinversión y de la deducción por inversiones del artículo 26 de la Ley 61/1978, mediante precios de transferencia de los activos acogidos a dicha deducción, distintos a los precios de mercado, fue necesaria una Ley, y así el artículo 31 de la Ley 9/1983, de 13 de julio (RCL 1983, 1502 y ApNDL 7243), de Presupuestos Generales del Estado para 1983, dispuso: «1. Para la aplicación de los incentivos fiscales contenidos en el artículos 15.8 (exención de incrementos de patrimonio por reinversión) y 26 (deducción por inversiones) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades a los grupos de sociedades en régimen de tributación consolidada, se tomarán en cuenta las siguientes reglas: Primera. Cuando en las adquisiciones y enajenaciones intervengan empresas del grupo o vinculadas efectivamente a él, la base para la aplicación del incentivo no podrá resultar superior a la que se habría producido si la operación se hubiera realizado entre sujetos independientes y no vinculados, en condiciones normales de mercado». Este precepto fue repetido en las Leyes de Presupuestos posteriores, lo cual demuestra que el artículo 16, apartados 3 a 5 no comprendía «per se» a todas las operaciones vinculadas posibles dentro del Impuesto sobre Sociedades, sino solamente a las propias de los rendimientos.

SEXTO. La Sala deber resaltar la indiscutible tergiversación reglamentaria del apartado 5, del artículo 15, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, apartado 5 que regula con carácter general la determinación de los valores de adquisición y de enajenación en las transmisiones onerosas que generan incrementos y disminuciones de patrimonio, tergiversación no comentada por las partes. Dice así este precepto: «5. Cuando la variación en el valor del patrimonio proceda de una transmisión a título oneroso, el valor de adquisición estará formado por la suma de: a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado. b) El importe de las revalorizaciones que se hubieren practicado. c) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos, estatales o locales, inherentes a la transmisión, que hubieren sido satisfechos por el adquirente. Este valor se minorará, en su caso, en el importe de las amortizaciones por la depreciación que hayan experimentado los citados bienes, sin perjuicio de la aplicación de las normas del artículo dieciséis de esta Ley.

El valor de enajenación se estimará en el importe por el que dicha enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán, en su caso, los gastos y tributos a que se refiere la letra c) de este apartado en cuanto resulten satisfechos por el enajenante».

Obsérvese que es la única ocasión en que dentro del artículo 15 de la Ley 61/1978, se cita el artículo 16, por lo que es obvio que si dicha Ley 61/1978, de 27 de diciembre, hubiera querido aplicar las normas de ajuste de los precios de transferencia («operaciones vinculadas») del artículo 16, apartados 3 a 5, a efectos de la determinación de los incrementos y disminuciones de patrimonio lo hubiera expresado así, citando dichos apartados, pues el artículo 16 contiene normas absolutamente opuestas, de una parte las de los apartados 1 y 2, que disponen que los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, de otra parte las del apartado 3, que sustituye a éstos por los valores de mercado entre empresas independientes. Además, en la hipótesis puramente dialéctica de admitir que la cita al artículo 16 permitiera el ajuste fiscal, consistente en la aplicación del valor de mercado, entre sociedades independientes, al valor de adquisición que es al que se refiere tal cita, una mínima lógica obligaría a hacer extensivo el mismo ajuste fiscal a efectos del valor de enajenación, cosa que no se hizo.

La remisión que se hace en el apartado 5, letra c), del artículo 15, al artículo 16, ambos de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, se refiere, sin duda alguna a la minoración del importe real de adquisición debida a las amortizaciones, y concretamente al apartado 2, del artículo 16, de dicha Ley 61/1978, con lo cual lo que quiere decir es que las amortizaciones, a los efectos de la determinación del valor de adquisición no podrán calcularse por importe superior al precio efectivo de adquisición o, en su caso, a su valor regularizado.

Es claro e indiscutible que el artículo 15, apartado 5, de la Ley 61/1978, que contiene las normas fundamentales de determinación fiscal del valor de adquisición y del valor de enajenación en las alteraciones patrimoniales, no deja resquicio alguno que permita afirmar que se pueden aplicar las normas de los apartados 3 a 5 del artículo 16 («operaciones vinculadas»), antes al contrario, la ley tuvo presente dicho artículo 16, apartados 1 y 2, pero a los solos efectos del cálculo de las amortizaciones a restar para hallar el valor de adquisición.

Pues bien, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades substituyó subrepticamente la referencia al artículo 16, apartados 1 y 2, por la referencia al artículo 39 del Reglamento, que es el que reprodujo las normas del artículo 16, apartados 3 a 5 de dicha Ley, y lo que es más grave, en el texto del artículo 131 del Reglamento degradó al último lugar, «el importe real» como elemento a tener en cuenta para la determinación de los valores de adquisición y enajenación, siendo así que constituía el criterio básico, según el apartado 5, letra a) del artículo 15 de la ley 61/1978.

Reproducimos la redacción que interesa del artículo 131 del Reglamento, para así apreciar, sin esfuerzo interpretativo alguno, la tergiversación realizada:

«2) Se tomará como valor de adquisición, integrante del valor neto contable, o como valor de enajenación según proceda:

- a) En las transmisiones a título lucrativo (...). No interesa al caso.
- b) En los casos de operaciones vinculadas, el señalado según los artículos 39 y 99.1 b) de este Reglamento.
- c) Cuando sean de aplicación reglas especiales contenidas en esta subsección, el que en las mismas se señale.
- d) En las transmisiones a título oneroso, el importe real por el que dicha transmisión se haya realizado, salvo que sean de aplicación algunas de las reglas contenidas en las letras anteriores.

3) Para la determinación de los incrementos o disminuciones de patrimonio serán de aplicación las normas de valoración contenidas en la sección II de este Capítulo, en general, y lo dispuesto en el artículo 39, en particular».

Resulta palmario, que el Reglamento, en contra de lo dispuesto en el artículo 15, apartado 5, de la Ley 61/1978, substituyó el importe real por el valor de mercado, en cuanto existiera vinculación entre las partes contratantes.

SÉPTIMO. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre (RCL 1978, 1936 y ApNDL 7157), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por inercia respecto de las Leyes anteriores, olvidó los precios de transferencia y por ello no introdujo en su texto las llamadas «operaciones vinculadas».

Sin embargo, cuando se subsana dicho olvido por la Ley 18/1991, de 6 de junio, y se regulan en el artículo 8.º las operaciones vinculadas, este artículo 8.º se limita a una simple remisión al artículo 16 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, sin precisar como hubiera sido lógico que afectaba también a los incrementos y disminuciones de patrimonio, pero es más, al regular estos en los artículos 44 a 48 no aparecen mención alguna relativa al artículo 8.º de «Operaciones vinculadas», si bien como hemos mantenido respecto del Impuesto sobre Sociedades, en algunos casos concretos de alteraciones patrimoniales entra en juego el precio que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado.

OCTAVO. La Sala acepta el criterio interpretativo literal defendido por la parte recurrente, pues es palmario que el artículo 16, se titula «Valoración de ingresos y gastos», conceptos éstos que constituyen el minuen-do y el sustraendo, respectivamente, en la determinación de los rendimientos.

Es también claro, según la parte recurrente, que si se analiza sistemáticamente la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, se llega a la misma conclusión. En efecto, el artículo 3.º, «Concepto del hecho imponible», distingue tres componentes: a) Rendimientos de explotaciones y actividades profesionales o artísticas, b) Rendimientos de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones, y c) Incrementos y disminuciones de patrimonio. A continuación el artículo 11, «La base imponible», dispone que ésta será «la suma algebraica de los rendimientos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio».

Acto seguido, la Ley 61/1978, regula la determinación de los «rendimientos», como diferencia entre los «Ingresos computables», regulados en el artículo 11, y los «Gastos deducibles», relacionados en el artículo 13 y las partidas no deducibles, en el artículo 14, y por último con total separación e independencia y de modo omni-compreensivo el artículo 15, «Incrementos y pérdidas de patrimonio» regula las alteraciones patrimoniales y la determinación de los incrementos y disminuciones de patrimonio, como diferencia no entre ingresos y gastos, sino entre los valores de adquisición y enajenación, que son conceptos distintos, como se cuida de precisar el propio Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en sus artículos 38 «Valoración de ingresos y gastos», artículo 39, «Operaciones vinculadas» que contempla los ajustes fiscales de dichos ingresos y gastos, y aparte el

artículo 41 que regula los conceptos de Valores de adquisición y de enajenación que se cuida de decir son de aplicación para la determinación de los incrementos o disminuciones de patrimonio, en tanto que los conceptos de precios de adquisición y enajenación, regulados en el artículo 40 del Reglamento son propios de la determinación de los rendimientos.

Reiteramos que la conclusión mantenida por la Sala, coincidente con la defendida por la parte recurrente, es que el artículo 16, apartados 3 a 5, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, no es aplicable en absoluto para la determinación de los incrementos y disminuciones de patrimonio.

NOVENO. Llegados a este punto se hace necesario exponer las normas del artículo 15 que regulan la determinación de los incrementos o disminuciones de patrimonio, derivados de la transmisión a título oneroso de acciones que no cotizan en mercados secundarios, según la redacción original de dicha Ley 61/1978, de 27 de diciembre, pues los preceptos que va a mencionar la Sala, fueron modificados por la Ley 18/1991, de 6 de junio, Disposición Adicional Quinta, pero esta última Ley no había entrado en vigor en la fecha de autos (diciembre de 1991).

El apartado 7, del artículo 15 de la Ley 61/1978, dispuso: «7. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda: a) De la enajenación de valores mobiliarios que coticen en Bolsa, el incremento o disminución se computará por la diferencia entre el coste medio de adquisición y el valor de enajenación determinado por su cotización en Bolsa en la fecha en que ésta se produzca». El párrafo siguiente dedicado a los derechos de suscripción fue modificado por el Real Decreto-ley 1/1989, de 22 de marzo (RCL 1989, 637), que no interesa al caso, y a continuación dicho apartado 7, dispone «lo establecido en la letra a) será de aplicación, cuando proceda, en los supuestos de enajenación de toda clase de valores mobiliarios», entre los cuales están obviamente las acciones que no cotizan en Bolsa (es mejor decir en mercados secundarios).

No es por afán crítico, pero ciertamente la pobreza técnica de este precepto es palmaria, pues obviamente, cuando se trata de la enajenación de las acciones que no cotizan en Bolsa no es acertada la remisión a las normas de valoración de los «valores mobiliarios que cotizan en Bolsa» («*contradictio in terminis*»), en consecuencia los posibles incrementos y disminuciones de patrimonio por enajenación a título oneroso de acciones que no cotizan en mercados secundarios será el resultado de aplicar la norma general del apartado 5, del artículo 15 o sea la diferencia entre el importe real de la adquisición, más los gastos correspondientes, y el importe real de la enajenación, menos los gastos correspondientes, sin deducir el importe de los derechos de suscripción, en el caso de que se hubieran enajenado. En descargo de este apartado de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, ha de decirse que fue copia fiel del artículo 20, apartado 8, letra a), último párrafo, de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, que la precedió.

La experiencia adquirida durante años sobre determinación de las plusvalías por venta de acciones que no cotizaban en Bolsa (pequeñas, medianas y también algunas importantes empresas) tanto en la Tarifa III de la Contribución de Utilidades, recuérdese la OM de 17 de marzo de 1955, luego Impuesto sobre Sociedades, como en la Contribución General sobre la Renta, luego Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, e incluso la depurada técnica de valoración de esta clase de acciones en el Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, y en el Impuesto sobre Sucesiones, y con anterioridad en el antiguo Impuesto de Negociación de Valores Mobiliarios, con sus sistemas de capitalización y valor teórico, tal experiencia, repetimos, fue echada por la borda, en las Leyes 61/1978 y 44/1978, dejando inerte a la Hacienda Pública ante el fenómeno conocido de la ocultación generalizada de los «importes reales» de la adquisición y enajenación de esta clase de acciones.

Por ello resulta aleccionador, respecto de este recurso, examinar cómo dos preceptos legales, con idéntico texto, fueron desarrollados reglamentariamente de modo muy distinto.

La Administración Tributaria reaccionó respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incluyendo en el segundo Reglamento, aprobado por Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto (RCL 1981, 2532, 2931; RCL 1982, 29 y ApNDL 7771), la letra C, apartado 2, del artículo 81: «Determinación del incremento o disminución patrimonial», con el siguiente texto: «Por importe real de los valores de adquisición y de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no difiera del normal de mercado», aplicable por su carácter general a la enajenación de valores mobiliarios, que no cotizaban en mercados secundarios, sobre cuya legalidad no entramos.

La Ley 48/1985, de 27 de diciembre (RCL 1985, 3055 y ApNDL 7157, nota), de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dio nueva redacción al artículo 20, apartado 8, letra b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre con el siguiente texto: «b) De la enajenación de valores mobiliarios a los que se refiere la letra a) anterior que no coticen en Bolsa, el incremento o disminución patrimonial se computará por la diferenciación entre el coste medio de adquisición y el valor de enajenación (...).

Se entenderá por valor de enajenación el importe real efectivamente satisfecho, siempre que supere al mayor de los dos valores siguientes: el teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 8 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados(...).

Posteriormente la Ley 18/1991, de 6 de junio, siguió esta misma línea aumentando simplemente el tipo de capitalización que quedó fijado en el 12,50 por 100.

Se observa claramente cómo en este Impuesto la dificultad de probar fehacientemente la frecuente falsedad en los precios de enajenación se resolvió mediante las reglas valorativas expuestas.

Por el contrario la Administración Tributaria reaccionó en el Impuesto sobre Sociedades, mediante la utilización del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, sustituyendo, en el supuesto de operaciones vinculadas, el importe real o convenido por el valor de mercado entre sociedades independientes, resultado de aplicar el artículo 16, apartados 3 a 5 de la Ley 61/1978, y su correlativo artículo 39 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 15 de octubre de 1982.

El precepto en el que se incluyó tal norma fue el artículo 133, «Enajenación de Valores Mobiliarios», de dicho Reglamento, que dispone textualmente: «1. En el caso de enajenación de valores mobiliarios, el incremento o disminución patrimonial se computará por la diferencia entre el valor de enajenación y el valor neto contable a que se refiere el presente artículo 2.º. El valor de enajenación vendrá dado: (...) B. Por el importe efectivamente abonado, salvo que sean aplicables las normas que para operaciones vinculadas establece el artículo 39 (operaciones vinculadas) en este Reglamento, en los siguientes casos: A) Cuando los títulos no coticen en Bolsa o no hayan cotizado en el último trimestre. B) Cuando la enajenación se haya realizado fuera de sesión a precio superior a la cotización de cierre. C) Cuando la enajenación se realice en situación de cotización suspendida de los títulos (...)».

El propósito que inspiró la inclusión en el artículo 133.2 B), del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de las normas sobre operaciones vinculadas fue, si cabe loable, porque trató de corregir el deficiente texto de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre [art. 15, apartado 7, letra a), último párrafo], pero como hemos razonado el artículo 133.2 B) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, carecía de todo apoyo legal para incluir dentro de los ajustes de los precios de transferencia (ingresos y gastos), regulados en el artículo 16, apartados 3 a 5, de dicha Ley, las alteraciones patrimoniales, consistentes en la enajenación de acciones que no cotizan en Bolsa.

DÉCIMO. Ninguna de las partes ha analizado la circunstancia importante, relativa a que la sociedad Xen..., SA, era indudablemente una sociedad de tenencia de bienes, pues prácticamente todo su activo estaba integrado por inmuebles arrendados a Myru..., SA y Mas Co..., SA. Lo lógico en un sistema tributario coherente es que se hubiera extendido lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (RCL 1988, 1644; RCL 1989, 1149, 1781 y ApNDL 13133, nota), a los efectos del Impuesto sobre Sociedades. Como se sabe, dicho artículo 108 dispone que en las transmisiones de valores que representan el capital social de sociedades, asociaciones, etc., cuyo activo esté constituido al menos en su 50 por 100 por inmuebles, aquéllas tributarán como «Transmisiones onerosas» al tipo correspondiente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, sobre el valor de los referidos bienes, calculado aplicando las normas de valoración de este Impuesto. Insistimos, que lo lógico es que tal valoración hubiera trascendido al Impuesto sobre Sociedades para el cálculo del correspondiente incremento o disminución de patrimonio.

Sin embargo no se hizo así, sino que en la transmisión de los valores representativos del capital social de las sociedades de tenencia de bienes, el valor de enajenación era en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, el importe real convenido, o el propio de las sociedades transparentes.

La Ley 18/1991, de 6 de junio, se planteó por primera vez la insuficiencia de la normativa sobre determinación del valor de enajenación de las acciones y participaciones en el capital social de las sociedades de tenencia de bienes, en las cuales su activo es determinante de dicho valor, como superación razonable, y con carácter general, del importe real, siempre susceptible de ocultación, pues bien, esta ley (Disposición Adicional Quinta) añadió al artículo 15, apartado siete, número 1, letra b), el siguiente párrafo: «En el caso de sociedades de mera tenencia de bienes, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance aprobado, una vez sustituido el valor neto contable de los inmuebles por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio». Obsérvese que no permite la utilización del valor de mercado, de modo que con dicho precepto seguía siendo difícil, y muchas veces imposible descubrir las plusvalías realmente obtenidas.

Este precepto entró en vigor en los períodos impositivos iniciados con posterioridad al 31 de diciembre de 1991, luego no era aplicable al caso de autos, porque la enajenación por Myru..., SA de las acciones de Xen..., SA tuvo lugar en el mes de diciembre de 1991, pero ello no obsta para destacar la existencia de una norma especial de valoración a efectos de la determinación de los incrementos o disminuciones de patrimonio, que excluye la aplicación del artículo 16, apartados 3 a 5, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, a operaciones distintas a las que generan ingresos y gastos.

Tal parece que la fatalidad impida el acierto, porque la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164), ha regulado en su artículo 15, apartado 9, la



enajenación de acciones o participaciones en el capital social de sociedades de mera tenencia de bienes, disponiendo que «el valor de transmisión a computar será como mínimo, el teórico resultante del último balance aprobado, una vez sustituido el valor contable de los inmuebles por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, o por el valor normal de mercado si fuera inferior», con lo cual se priva al valor normal de mercado de toda operatividad, pues la realidad demuestra que los valores según el Impuesto sobre el Patrimonio (valor catastral) son siempre inferiores al valor de mercado.

Menos mal, que el artículo 16 de dicha Ley 43/1995, rubricado: Reglas de valoración: operaciones vinculadas, ha ampliado su ámbito de aplicación a todas las operaciones, tanto las que generen resultados ordinarios (antiguos rendimientos), como extraordinarios (antiguos incrementos o disminuciones de patrimonio).

La Sala sintetiza todo su razonamiento en que la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, establece que en la enajenación de acciones que no cotizan en mercados secundarios, ha de estarse, a efectos del cálculo del incremento o disminución de patrimonio, al importe real convenido, el cual sólo puede ser discutido por la Administración Tributaria, si demuestra su falsedad, sin que le sea dado aplicar el valor de mercado como norma sustantiva de valoración, al amparo del artículo 16, apartados 3 a 5, aunque en el caso de autos cueste admitir que las acciones de la sociedad Xen..., SA, se enajenaron en 215.750.000 ptas., cuando el activo de dicha sociedad estaba integrado por inmuebles que según estimación pericial valían 2.881.238.650 ptas. Esta es la razón, por la cual la Sala ha agotado al máximo el análisis jurídico de la cuestión.

UNDÉCIMO. La Sala concluye, pues, que ha razonado suficientemente que en la enajenación de las acciones de la Sociedad Xen..., SA realizada por Myru..., SA, a determinados consejeros y a un socio, suyos, aunque éste sea un supuesto de vinculación, no se podían aplicar a efectos de determinar el correspondiente incremento de patrimonio, la norma de valoración contenida en el artículo 16, apartados 3 a 5 (operaciones vinculadas), sino la del artículo 15, apartado 7, letra a), último párrafo, ambos de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, de manera que interpretados así los preceptos referidos, es incuestionable que son contrarias a Derecho las normas de los artículos 131.2 b) y 3 y 133.2 B) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que disponen lo contrario, razón por la cual debe estimarse el recurso contencioso-administrativo indirecto, interpuesto por Myru..., SA, y anularse la liquidación por Impuesto sobre Sociedades, del ejercicio 1991, practicada con fecha 30 de julio de 1998, objeto del presente recurso.

DUODÉCIMO. La entidad mercantil Myru..., SA, parte recurrente, ha pedido la indemnización por daños y perjuicios a fijar en ejecución de sentencia. Tal derecho ha sido contemplado y regulado en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (RCL 1998, 545), cuyo artículo 12 dispone: «1. La Administración Tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza», de modo que se estima esta pretensión con el alcance expresado.

DECIMOTERCERO. No apreciándose temeridad, ni mala fe, no procede de conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), acordar la expresa imposición de las costas.

DECIMOCUARTO. Como el recurso contencioso-administrativo indirecto ha sido interpuesto el 19 de enero de 1999, vigente la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio, es plenamente aplicable el apartado 3, del artículo 27, que dispone: «3. Sin necesidad de plantear cuestión de ilegalidad el Tribunal Supremo anulará cualquier disposición general cuando en cualquier grado, conozca de un recurso contra un acto fundado en la ilegalidad de aquella norma», precepto imperativo que debe cumplir la Sala, basándose obviamente en los propios fundamentos de derecho esgrimidos al resolver el recurso contencioso-administrativo indirecto, en única instancia, y en consecuencia, la Sala declara no conformes con el Ordenamiento jurídico y por tanto nulos de pleno derecho, los siguientes preceptos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre:

La letra b), del apartado 2, del artículo 131, cuya rúbrica es Determinación del incremento o disminución patrimonial, y cuyo texto es: «En los casos de operaciones vinculadas, el señalado según los artículos 39 ó 99.1 de este Reglamento».

El inciso del apartado 3, del artículo 131, cuyo texto es: «... y lo dispuesto en el artículo 39, en particular».

El inciso de la letra B, del apartado 2, del artículo 133, Enajenación de valores mobiliarios, cuyo texto es: «... salvo que sean aplicables las normas que para operaciones vinculadas establece el artículo 39 de este Reglamento...».

Por las razones expuestas, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución (RCL 1978, 2836 y ApNDL 2875).

FALLAMOS

PRIMERO. Que estimando el recurso contencioso-administrativo indirecto núm. 25/1999, interpuesto por la entidad mercantil Myru..., SA, contra la denegación presunta por silencio administrativo del recurso «per saltum» interpuesto por la misma ante el Consejo de Ministerio del Gobierno de la Nación, contra la liquidación tributaria practicada, con fecha 30 de julio de 1998, por la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1991, anulamos la denegación presunta del recurso «per saltum» y la liquidación impugnada, con la obligación por parte de la Administración Pública de resarcir a la entidad Myru..., SA, de los gastos de los avales aportados para conseguir la suspensión del ingreso de la liquidación impugnada.

SEGUNDO. Que declaramos, en cumplimiento del artículo 27, apartado 3, de la Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), la nulidad de pleno derecho de los siguientes preceptos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (RCL 1982, 2783, 2941 y ApNDL 7240):

La letra b), del apartado 2, del artículo 131, cuya rúbrica es Determinación del incremento o disminución patrimonial, y cuyo texto es: «En los casos de operaciones vinculadas, el señalado según los artículos 39 ó 99.1 de este Reglamento».

El inciso del apartado 3, del artículo 131, cuyo texto es: «... y lo dispuesto en el artículo 39, en particular».

El inciso de la letra B, del apartado 2, del artículo 133, Enajenación de valores mobiliarios, cuyo texto es: «... salvo que sean aplicables las normas que para operaciones vinculadas establece el artículo 39 de este Reglamento».

TERCERO. Que no acordamos la expresa imposición de las costas.

Publíquese este fallo en el Boletín Oficial del Estado a los efectos previstos en el artículo 100.7 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (RCL 1998, 1741).

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Alfonso Gota Losada, en el día de su fecha, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera, Sección Segunda del Tribunal Supremo, lo que certifico.

ANEXO VIII

SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 27 junio 2002

JUR Aranzadi 2003\50707

Ponente: Ilma. Sra. D.ª *Isabel García García-Blanco*

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: Base imponible: operaciones vinculadas: valoración a precios de mercado: carácter «*iuris et de iure*» de la presunción: distinción respecto a la presunción de retribución establecida por el art. 3.3 LIS, que sí admite prueba en contrario: supuestos: prestación de servicios por una matriz a su filial: liquidación procedente.

La AN desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad mercantil «Inversiones..., SA» contra Resolución del TEAC de 19-11-1999, sobre liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Sociedades.

Madrid, a veintisiete de junio de dos mil dos.

Visto el recurso Contencioso-Administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 97/2002, se tramita a instancia de INVERSIONES..., SA, representado por el Procurador D. ARGIMIRO V.G., contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 19 de noviembre de 1999 sobre liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1990 y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo 134.140.894 ptas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. La parte indicada interpuso en fecha 9 de febrero de 2000 este recurso respecto de los actos antes aludidos y, admitido a trámite, anunciada la interposición del mismo en el Boletín Oficial del Estado, y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo, en la que realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el Suplico de la misma, en el que literalmente dijo: "que, mediante el presente escrito, con devolución del expediente, tenga por formalizada la demanda contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 19 de noviembre de 1999, expediente número R.G. 3446/1996 (R.S. 655/1996), objeto del presente recurso Contencioso-Administrativo procedimiento ordinario número 97/2000, y, previos los trámites legalmente preceptivos, dicte Sentencia por la que, estimando este recurso y revocando la resolución impugnada, se anule la liquidación impugnada y se ordene a la Administración Tributaria que proceda a imputar la diferencia en menos de la base comprobada en Inversiones..., SA en la base del Impuesto sobre la Renta de sus socios, practicando la liquidación definitiva que les corresponda por dicho impuesto con reconocimiento de su derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado y abono de los correspondientes intereses de demora".

SEGUNDO. De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó "Que tenga por contestada la demanda deducida en el presente litigio y, previos los trámites legales, dicte sentencia por la que se desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada, por ser ésta conforme a Derecho".

TERCERO. No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba del recurso, ni el trámite de conclusiones, quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de 14 de marzo de 2002 se hizo señalamiento para votación y fallo el día 20 de junio de 2002, en que efectivamente se deliberó y votó.

CUARTO. En el presente recurso Contencioso-Administrativo no se han quebrado las formas legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción. Y ha sido Ponente el Magistrado de esta Sección D.ª Isabel García García-Blanco.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. En el presente recurso se impugna la resolución del TEAC de 19-11-1999, estimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Galicia de 20-12-1995, resolución que desestimaba la reclamación económico administrativa interpuesta contra el acuerdo liquidatorio de 6-10-1992 derivado del acta de disconformidad incoada el 4-9-1992 por IS, ejercicio 1990.

El TEAC en su estimación, tras confirmar la procedencia del régimen de operaciones vinculadas y de la valoración realizada por la Inspección en cuanto a los servicios prestados, mantiene que procede respecto de la actora un único ajuste en cuanto a la reducción de la base imponible de INVERSIONES..., SA al reducirse los ingresos contabilizados por la prestación de servicios a SUPERVISIÓN..., SA., en 83.059.000 ptas. sin que proceda computar en la recurrente un incremento de patrimonio lucrativo por igual importe al proceder, en su caso, el ajuste bilateral en la sociedad participada.

SEGUNDO. Las cuestiones suscitadas en esta vía jurisdiccional son las siguientes:

- a) valoración de los servicios prestados por INVERSIONES..., SA a su filial SUPERVISIÓN..., SA.
- b) Procedencia de rectificación de la base imponible de los socios de la transparente INVERSIONES..., SA una vez que la liquidación tributaria respecto de la misma ha sido anulada.

TERCERO. En cuanto a la primera de las cuestiones la actora mantiene que en la liquidación no se motiva ni se justifica que los servicios prestados por la matriz INVERSIONES..., SA a su filial SUPERVISIÓN..., SA se hayan realizado a precio distinto al usual en el mercado. Por tanto la actora mantiene la nulidad del acta y de la liquidación derivada por falta de motivación.

Confunde la actora la cuestión de la motivación de las actas, cuestión suscitada por primera vez en esta vía jurisdiccional, con la procedencia del régimen de operaciones vinculadas, ya que una vez constatado que estamos ante operaciones entre sociedades vinculadas, lo cual no se discute, la consecuencia inevitable es la aplicación de la norma de valoración del art. 16-3 de la LIS.

En cuanto a la valoración de las operaciones vinculadas esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse en múltiples ocasiones y su tratamiento en el marco del Impuesto de Sociedades (por todas y entre las más recientes SS. 8-2-2000 –rec. 184/1996 [JT 2000, 272]–, 17-2-2000 –rec. 183/1986–, 22-2-2000 –rec. 884/1996 [JT 2000, 189]– y 13-4-2000 –rec. 279/1997– señalándose que el art. 3-3 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre (RCL 1978, 2837), del Impuesto sobre Sociedades, establece, tras enunciar los rendimientos que componen la renta del sujeto pasivo, que: "las prestaciones de trabajo personal y las de bienes en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas salvo prueba en contrario". El art. 6-1 del Reglamento, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (RCL 1982, 2783, 2941), en el mismo sentido, habla de prestaciones de servicios, en lugar de prestaciones de trabajo personal, dado el carácter de sujeto pasivo del impuesto.

A sensu contrario, los rendimientos no retribuidos, los gratuitos, los adquiridos a título gratuito, no tienen la consideración de ingresos computables si están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, conforme dispone el artículo 12 c) de la Ley del Impuesto. De esto se desprende que, si estos rendimientos no están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, han de ser calificados como incrementos patrimoniales, como se desprende del artículo 15-2, último párrafo de la citada Ley, a sensu contrario, según el cual, no son incrementos de patrimonio aquellos incrementos que se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, se planteó con carácter general el tratamiento de los precios de transferencia, afirmando en la Memoria justificativa del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, que junto al principio general de estimar los valores contables "se introducen unas cautelas valorativas que tienen por objeto evitar que mediante precios de transferencia, se produzcan posibles economías de opción que abran una puerta a la evasión fiscal", a cuyo efecto el apartado 3, del artículo 16 de la Ley 61/1978 (RCL 1978, 2837), citada establece: "3. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, (se refiere a los valores contables y al precio o coste de adquisición contable), cuando se trate de operaciones entre sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes". A continuación, los apartados 4 y 5 regulan los supuestos en que legalmente se considera que existe vinculación y que, por tanto, las operaciones pueden calificarse como precios de transferencia. En el presente caso, es un hecho inconcuso la existencia de operaciones vinculadas.

Siguiendo la sentencia del TRIBUNAL SUPREMO, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a de 2-11-1999 (Recurso de Casación núm. 1245/1995 [RJ 1999, 9086], Pte. Excmo. Sr. D. ALFONSO GOTA LOSADA):

""Podemos, pues, concluir en relación con el artículo 3, apartado 3, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, lo siguiente: Primero. Que regula una presunción legal "*iuris tantum*", o sea

con prueba de contrario, respecto de la cual esta Sala Tercera ha mantenido en varias Sentencias, que es prueba admisible la contabilidad de la empresa prestamista y la de la prestataria, que demuestre que no ha habido ni cobro, ni pago de intereses. Segundo. Que la presunción legal ha sido y es un medio de prueba extraordinario para luchar contra el fraude fiscal, consistente en la ocultación de rendimientos e intereses. Tercero. Que esta presunción legal se aplica cuando no exista vinculación alguna, entre las partes contratantes. Cuarto. Que la presunción legal no es, en absoluto, requisito lógico jurídico previo para la aplicación del artículo 16, apartados 3, 4 y 5 de la Ley 61/1978, o sea de los ajustes fiscales de las operaciones vinculadas, es más, la aplicación de estos últimos preceptos excluye forzosamente la operatividad de la presunción de intereses".

En dicha resolución se concreta que "hay una serie de notas diferenciales entre la presunción legal de intereses del artículo 3.º, apartado 3, y los ajustes fiscales de las operaciones vinculadas (precios de transferencia) del artículo 16, apartados 3, 4 y 5, ambos de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, que deben ser destacadas. Así:

a) La presunción legal parte de la existencia de ocultación de los intereses y en cuanto se demuestra lo contrario, la presunción queda destruida.

El ajuste fiscal de los precios de transferencia ("*transfer pricing*") parte de operaciones veraces y reales, que no se atienen a los precios de mercado, lo cual es posible por existir un poder de decisión común, que opera así por múltiples razones, como por ejemplo: evitar la prohibición de repatriación de dividendos, acogerse a incentivos fiscales de determinados países, y en general, por economías de opción fiscal. En principio no existe necesariamente ocultación, sino una planificación fiscal de conjunto que tiende a minorar el coste tributario del grupo y de sus socios.

Por tal razón, aunque exista la absoluta seguridad de que las operaciones son ciertas, al no seguir los precios de mercado, el artículo 16, apartado 3, permite su ajuste aplicando los precios que hubieran sido acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

b) La presunción legal es un medio de prueba a favor de la Administración Tributaria que puede ser utilizado o no por ésta, en cambio las reglas de valoración en el supuesto de operaciones vinculadas deben ser aplicadas obligatoriamente por la Administración Tributaria.

c) La presunción admite prueba en contrario. Los ajustes fiscales de las operaciones vinculadas no permiten prueba alguna en contrario, pues no tiene sentido probar que se han realizado efectivamente tales operaciones a precios inferiores a los de mercado o sin exigir interés alguno (precio cero), pues como hemos explicado no se discute, en absoluto, la veracidad de las mismas; simplemente se sustituyen tales precios por un modelo fiscal que tiende a determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades conforme a precios teóricos de mercado.

d) La concurrencia de las circunstancias que definen la vinculación, obliga a aplicar a la Administración las correspondientes normas de valoración (ajustes fiscales de los precios de transferencia) y desde ese preciso momento pierde toda su virtualidad la presunción del artículo 3.º3, de la Ley 61/1978.

e) El régimen de operaciones vinculadas existe en el Impuesto sobre Sociedades, además de la presunción de intereses del artículo 3.º3, aplicable a aquellos supuestos en que no haya vinculación, en cambio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regulado en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre (RCL 1978, 1936), existe igual presunción, pero en cambio, no se incluyó norma alguna sobre operaciones vinculadas, por razón de inercia legislativa, pues a diferencia de la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas y del Impuesto sobre Sociedades, ni en la Contribución General sobre la Renta, ni en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hubo vestigio alguno de ajuste de los precios de transferencia. Esta omisión la subsanó la Ley 18/1991, de 6 de junio (RCL 1991, 1452 y 2388) (artículo 8), reguladora del entonces nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

Por otro lado, como se indica en sentencias de esta Sala (por todas 27-1-2000 rec. 509/1996 [RJ 2000, 102]; 8-2-2000 rec. 184/1996 [JT 2000, 272]), lo que se trata de impedir desde el punto de vista fiscal a través de la norma del art. 16-3 de la LIS es la transferencia de beneficios o pérdidas entre las sociedades vinculadas a través de la fijación de precios convenidos, mediante la fijación de ajustes fiscales extracontables resultado de aplicar precios de libre mercado entre sociedades independientes. Por ello no puede admitirse la inexistencia de hecho imponible mediante la destrucción de la presunción de onerosidad de renta, pues se parte de la existencia de sociedades vinculadas cuyas operaciones, por imperativo legal, tributan conforme a precios normales de mercado, sin que quede supeditada la presunción "*iuris et de iure*" (art. 16-3) a la presunción genérica "*iuris tantum*" (art. 3-3) al tratarse de hipótesis diferentes.

En conclusión, el régimen de operaciones vinculadas existe en el Impuesto sobre Sociedades, además de la presunción de intereses del art. 3-3 (la presunción legal parte de la existencia de ocultación de los intereses y en cuanto se demuestra lo contrario, la presunción queda destruida). La presunción legal es un medio de prueba a favor de la Administración Tributaria que puede ser utilizado o no por ésta, en cambio las reglas



de valoración en el supuesto de operaciones vinculadas deben ser aplicadas obligatoriamente por la Administración Tributaria. La presunción admite prueba en contrario. Los ajustes fiscales de las operaciones vinculadas no permiten prueba alguna en contrario, pues no se discute, en absoluto, la veracidad de las mismas, simplemente se sustituyen tales precios por un modelo fiscal que tiende a determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades conforme a precios teóricos de mercado. La concurrencia de las circunstancias que definen la vinculación, obliga a aplicar a la Administración las correspondientes normas de valoración (ajustes fiscales de los precios de transferencia) y desde ese preciso momento pierde toda su virtualidad la presunción del artículo 3-3 de la Ley 61/1978.

Por lo expuesto, calificadas estas operaciones, como operaciones vinculadas, la regla a aplicar es la establecida en el art. 16-3 y 4 de la Ley que dispone que cuando se trate de operaciones entre sociedades vinculadas, su valoración a efectos de éste impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes, y ello se aplicará en todo caso a las operaciones entre una sociedad y sus socios.

El artículo 16, en sus apartados 3 y 4, establece un presunción "*iuris et de iure*", que supone una excepción a la valoración contable de los ingresos y gastos para el caso de sociedades vinculadas, valorándose conforme a los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes, cautela que cubre el riesgo donde ciertas convergencias de intereses puedan afectar, no a la pureza de la contabilidad propiamente dicha, sino al rigor económico de las operaciones en ella reflejadas.

Por tanto la aplicación del régimen de las operaciones vinculadas depende del hecho en sí de la vinculación. Al respecto, tanto el acta como el informe ampliatorio dejan patente que estamos ante prestación de servicios (prestaciones profesionales de un economista y un abogado, alquiler de un inmuebles y facturación de electricidad, teléfono y otros consumos.) por una matriz a una filial de la que posee más del 83 por 100 del capital social. Pues bien, en el presente caso, la Sala considera que no se ha producido indefensión alguna al recurrente a lo largo de la tramitación del expediente económico-administrativo, careciendo de la eficacia pretendida por la actora los defectos de motivación alegados, entendiéndose que el Acta recoge los elementos definitorios de la regulación tributaria, con clara especificación de la vinculación, de la entidad de los servicios prestados, del importe computado por tales ingresos (120.000.000 de ptas.), del valor de mercado de dichos servicios (36.941.000 ptas.) y de que el exceso entre los precios satisfechos y los del mercado (83.059.000 ptas.) supone una *traslación de patrimonio a título gratuito desde la filial*. Todo ello en clara conexión con los datos reflejados en el expediente y en especial en el informe ampliatorio.

CUARTO. En cuanto al tipo de interés aplicable, el punto de partida es la disposición contenida en el art. 16-3 de la Ley 61/78 de 27 de diciembre (RCL 1978, 2837), del Impuesto sobre Sociedades que disponía que cuando se tratase de operaciones entre sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los "precios que serían acordes en condiciones normales de mercado entre Sociedades independientes". El art. 168 del RIS RD 2631/1982 (RCL 1982, 2783 y 2941) establece la aplicación de métodos indiciarios: "a) en la valoración de las operaciones vinculadas a que se refiere el art. 39 de este Reglamento". Y en el art. 169 del referido Reglamento (RCL 1982, 2783 y 2941) se recogen los métodos indiciarios disponiéndose que: "1. En los casos a que se refieren las letras a), b) c) y d) del apartado 1 del artículo precedente, serán de aplicación entre otros a elección de la Administración alguno o varios de los siguientes métodos:

- a) Cotizaciones en mercados oficiales regulares a la fecha a que debe referirse la valoración.
- b) Precios aplicados en operaciones similares en la misma época o aproximada. teniendo en cuenta la relación comercial entre Empresas o personas no vinculadas.
- c) Precios, tarifas o condiciones autorizadas administrativamente, publicadas en algún Boletín Oficial o dados a conocer a través de un medio de difusión.
- d) Valor asignado a efectos de otro tributo.
- e) Precios, tarifas o condiciones expresadas por el sujeto pasivo en expedientes de carácter administrativo o que figuren en sus catálogos y listas de precios.
- f) Valores consignados en el mismo contrato o en otros de características similares.
- g) Margen comercial habitual en operaciones similares".

Por tanto las normas transcritas permiten acogerse como hizo el Inspector al precio que paga, precisamente INVERSIONES..., SA, por la obtención de esos servicios de terceros y su distribución dentro de las sociedades del grupo (punto 1.4 del informe ampliatorio). La Sala también ha de entender correcto el precio propuesto por la Inspección, máxime cuando, como aquí ocurre, la actora se limita a impugnar la aplicación de dicho criterio sobre la base de unos presupuestos (dos) presentados por empresas y unidos a las alegaciones en la reclamación económico administrativa y que no consta que hayan sido aceptados por empresas en similares necesida-

des de lo que vendría a reflejar que los precios en ellos contemplados eran usuales en el mercado, presupuestos, además, que son del año 1992 y no de 1990 siendo este último el ejercicio inspeccionado, presupuestos que se refieren al proyecto de instalación de una ITV en Galicia y que por tanto no abarcan la generalidad e indefinición de un apoyo a la gestión como el que se discute, siendo de señalar que en vía jurisdiccional ni siquiera se ha solicitado el recibimiento del pleito a prueba de cara, tan siquiera, de proponer otro cualquier método de cálculo del rendimiento que aquella debería haber obtenido o más concretamente que venía obteniendo en operaciones similares con terceros. Todo ello priva de razón a los alegatos de indefensión en vía económico administrativa por no haberse abierto de oficio período de prueba en la alzada siendo de destacar que dicho recurso se tramita conforme al RD 391/1996 de 1 de marzo (RCL 1996, 1072 y 2005) que ya había entrado en vigor cuando se interpuso el recurso de alzada el 25-3-1996 (el art. 97-2 del RPREA que cita la recurrente lo es del RD 1999/1981 [RCL 1999, 2126, 2471] cuya redacción es completamente distinta al aplicable art. 124 del RPREA RD 391/1996 [RCL 1996, 1072, 2005] "los órganos competentes para resolver en alzada podrán, en todo caso, acordar que se practiquen las pruebas que juzguen necesarias para la acertada resolución del asunto").

En resumen, la Sala confirma que se ha producido una traslación patrimonial de la filial a la matriz sin prestar contraprestación bajo la apariencia de un contrato de prestación de servicios (asesoría económico-jurídica y apoyo a la gestión) en el que se pacta un precio muy superior a los normales de mercado entre Sociedades independientes sin perjuicio de los ajustes a que haya lugar a la sociedad participada.

QUINTO. En cuanto a las consecuencias que ha de tener la modificación de las bases imponibles de la Sociedad actora en sus socios, en el caso de que la recurrente estuviera sometida a transparencia fiscal, esta cuestión queda al margen del presente recurso no solo por ser cuestión de nuevo planteamiento sino también porque la nueva posición fiscal de la recurrente aunque tiene una directa repercusión en los que resulten ser sus socios (art. 387 RIS Real Decreto 2631/1982 [RCL 1982, 2783, 2941] y art. 33 apartados 2 y 3 del Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 2384/1981, de 3 agosto [RCL 1981, 2532, 2931 y RCL 1982, 29]), personas físicas o jurídicas aquí ignoradas, pero que, en todo caso y respecto de la recurrente, se trata de personas distintas, que no han sido parte en este proceso y en cuya representación no esta legitimada a actuar la recurrente, de ahí que los límites del proceso y de la sentencia que le ponga fin no pueden ir más allá de las pretensiones ejercitadas por las partes, y, en el que se enjuicia, no han tenido esta condición los que resulten ser socios de la actora, por lo que éstos, si bien puede hacer valer su posición frente a la Administración Tributaria en cuanto a las consecuencias de cualquier modificación posterior en la cuantía de la base imponible de la transparente, esta no puede quedar amparada por el resultado de esta sentencia.

SEXTO. De conformidad con el art. 139-1 de la LJCA de 13 de julio de 1998 (RCL 1998, 1741) no se aprecian circunstancias de mala fe o temeridad que determinen expresa imposición de las costas causadas en este proceso.

FALLO

En atención a lo expuesto la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

DESESTIMAR el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la representación procesal de INVERSIONES..., SA contra la resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL de fecha 19 de noviembre de 1999 a que las presentes actuaciones se contraen, y confirmar la resolución impugnada por su conformidad a Derecho.

Sin imposición de costas

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley orgánica 6/1985, de 1 de junio (RCL 1985, 1578 y 2635) del Poder Judicial.

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

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilma. Sra. D.^a ISABEL GARCÍA GARCÍA-BLANCO estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

ANEXO IX

SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 2 junio 2005

JUR Aranzadi 2005\249403

Ponente: Ilma. Sra. D.ª *Esperanza Córdoba Castroverde*

SOCIEDADES. TRIBUTOS ESTATALES. EXTINCIÓN DE LA DEUDA Y GARANTÍAS DEL CRÉDITO TRIBUTARIO

SENTENCIA

Madrid, a dos de junio de dos mil cinco.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 1307/2002, se tramita a instancia de CORT... S.A, representado por la Procuradora D.ª M.ª Cristina Huertas Vega, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 13-9-2002, sobre IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicio 1993, en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo 1.095.964,57 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. La parte indicada interpuso en fecha 22-11-2002 este recurso respecto de los actos antes aludidos. Admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo, en la que realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el Suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

«Que teniendo por presentado este escrito, y por devuelto el expediente administrativo, tenga por formalizado en tiempo y forma el escrito de demanda en el recurso 1307/02 y, tras los trámites oportunos, dicte Sentencia por la que estimando el presente recurso, acuerde la revocación de la Resolución del TEAC recurrida y del Acuerdo de liquidación tributaria dictado por la ONI del que aquélla trae causa, y declare la corrección de la Declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1993/94 regularizada, por los siguientes motivos:

1) Prescripción del derecho administrativo a la determinación de la deuda tributaria por el transcurso del plazo de 4 años (en vigor desde el 1 de enero de 1999 tras el cual se produce el periodo de inactividad administrativa), por ineficacia interruptiva de la prescripción de las actuaciones anteriores a la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras entre el 10 de junio de 1998 y 3 de febrero de 1999, según fueron documentadas ante el TEAC, por haber resuelto el Tribunal de forma desestimatoria pese tener acreditada la ausencia de actuaciones entre dichas fechas, lo que ahora ha sido subsanado por la ONI en la remisión de nuevos expedientes a la Audiencia Nacional, dejando por tanto a la valoración de la Sala la corrección jurídica de tal complemento en sede judicial, lo que acredita por otro lado la ausencia de acreditación de las mismas ante el TEAC y la, por tanto, incorrecta Resolución dictada por dicho Tribunal.

2) Caducidad del procedimiento de comprobación tributaria por incumplimiento del plazo máximo de resolución por parte de la ONI para practicar la liquidación tributaria tras el Acta de inspección, plazo que finalizó el 20 de marzo de 1999, habiéndose dictado la liquidación el 20 de abril de 1999 y notificado el 22 siguiente. En defecto de declaración de caducidad del procedimiento, prescripción del derecho administrativo a la determinación de la deuda tributaria por el transcurso del plazo de 4 años (en vigor desde el 1 de enero de 1999 tras el cual se produce el periodo de inactividad administrativa), por ineficacia interruptiva de la prescripción de las actuaciones anteriores al incumplimiento del plazo máximo de resolución.

3) Caducidad del procedimiento de inspección, y prescripción del derecho administrativo a la determinación de la deuda tributaria, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 de la Ley 1/1998, por haber superado el procedimiento el plazo de 12 meses desde la entrada en vigor de dicha Ley.

4) Nulidad del acto administrativo de liquidación tributaria por incompetencia del Inspector Adjunto para dictar actos administrativos de liquidación tributaria; en su caso, al no constar acreditada la competencia con la que actuó el Inspector-Jefe Adjunto Jefe de la Oficina Técnica de la ONI para dictar el mismo.

5) Corrección de la declaración del IS en cuanto a la pérdida patrimonial derivada de la aportación no dineraria de las acciones de Euro..., SA.

6) Además se solicita a la Sala que reconozca el derecho de la recurrente a ser indemnizada por los daños y perjuicios causados, que en este caso se concretan en el reembolso de los gastos del aval bancario aportado para suspender la ejecutividad del acto administrativo impugnado.

7) Por último, se solicita asimismo de esa Sala que dicte un pronunciamiento expreso de condena en costas a la Administración demandada que ha obligado a mi mandante a acudir a esta vía jurisdiccional en defensa de sus intereses contra una actuación administrativa viciada de nulidad, aun a sabiendas de dicho defecto».

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

«Que tenga por contestada la demanda deducida en este litigio, dictando, previos los trámites legales, sentencia por la que se desestime el presente recurso, y confirmando la Resolución impugnada por ser conforme a Derecho».

TERCERO. No fue solicitado el recibimiento a prueba del recurso. Siendo el siguiente trámite el de conclusiones, a través del cual, las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones. Por providencia de fecha 22-4-2005 se hizo señalamiento para votación y fallo el día 26-5-2005, en que efectivamente se deliberó y votó.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. En el presente recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad CORT... SA, sociedad dominante del Grupo consolidado 32/92, se impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de fecha 13 de septiembre de 2.002, por la que resolviendo, en única instancia, la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el Acuerdo de liquidación dictado por la Oficina Nacional de Inspección, de fecha 20 de abril de 1999, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1-3-1993 a 28-2-1994, y cuantía de 1.095.964,57 euros (182.353.161 ptas.), acuerda: "Desestimar la reclamación y confirmar la liquidación impugnada".

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

En fecha 3 de febrero de 1999 la Oficina Nacional de Inspección de Madrid incoó a la entidad Cort... SA un Acta de Disconformidad, modelo A02, núm. 70109910, por el concepto y período referidos, en la que, por lo que aquí importa, se hacía constar que procedía incrementar la base imponible en 362.146.000 ptas. (2.176.541,3 euros), consecuencia del cómputo en el resultado contable de Cort... SA de un resultado extraordinario negativo por el referido importe producido como consecuencia de la aportación por dicha entidad, el 22 de febrero de 1994 a la constitución de las sociedades Canta... S.L. y Car... 94 S.L., de las acciones de la sociedad Euro... SA. Dichas acciones habían sido adquiridas por Cort... el día 20 de diciembre de 1993 por un precio de 372.146.330 ptas. que fue el valor por el que fueron contabilizadas, siendo el valor teórico en dicha fecha de 10.000.000 ptas. La aportación de la mitad de las acciones a cada una de las sociedades mencionadas se realizó al valor teórico antes referido, por lo que contablemente ha lucido el resultado extraordinario referido que la Inspección entiende que no debe formar parte de la base imponible del impuesto, en base a los razonamientos que figuran en el informe ampliatorio emitido en la misma fecha.

Se proponía una liquidación con una deuda tributaria ascendente a 182.353.161 ptas. (1.095.964,57 euros), de las que 126.751.100 ptas. (761.789,45 euros) correspondían a cuota y 55.602.061 ptas. (334.175,12 euros) a intereses de demora.

Previo emisión del preceptivo informe ampliatorio y transcurrido el plazo sin que la interesada presentara escrito de alegaciones, el Inspector Jefe Adjunto Jefe de la Oficina Técnica de la ONI dictó, en fecha 20 de abril de 1999, el oportuno Acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta; acuerdo que fue notificado a la interesada en fecha 22 de abril de 1999.

Contra el referido acuerdo de liquidación tributaria se interpuso por la interesada, en fecha 10 de mayo de 1999, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, que se registra con el núm. R.G. 3392/99; R.S. 514-00.

El Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de fecha 13 de septiembre de 2.002, ahora combatida, acuerda: "Desestimar la reclamación y confirmar la liquidación impugnada".

TERCERO. Frente a la resolución del TEAC combatida, aduce la recurrente los siguientes motivos de impugnación:

- Una cuestión previa, consistente en la oposición al Auto de 9 de julio de 2.003 por el que se acuerda no proceder a la ampliación del presente recurso al Acuerdo sancionador dictado en relación con el Impuesto sobre Sociedades del periodo 1-3-93 a 28-2-94.
- Prescripción del derecho administrativo a la determinación de la deuda tributaria por el transcurso del plazo de 4 años –en vigor desde el 1 de enero de 1999–, por ineficacia interruptiva de la prescripción de las actuaciones anteriores a la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras entre el 10 de junio de 1998 y 3 de febrero de 1999.
- Caducidad del procedimiento de comprobación por incumplimiento del plazo máximo establecido para practicar la liquidación tributaria tras el Acta de Inspección, plazo que finalizó el 20 de marzo de 1999, habiéndose dictado la liquidación el 20 de abril de 1.999 y notificado el siguiente día 22. En su defecto, aduce la prescripción del derecho por ineficacia interruptiva de la prescripción de las actuaciones anteriores al incumplimiento del referido plazo.
- Caducidad del procedimiento de inspección y prescripción del derecho administrativo a la determinación de la deuda tributaria, de acuerdo con lo establecido en el art. 29 de la Ley 1/1998, por haber superado el procedimiento el plazo de 12 meses desde la entrada en vigor de dicha Ley.
- Nulidad del acto administrativo de liquidación tributaria por incompetencia del Inspector-Jefe Adjunto al Jefe de la ONI; adicionalmente, aún cuando se considerara que el Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la ONI es competente para dictar actos administrativos de liquidación tributaria, el Acuerdo sería asimismo nulo al no constar acreditada la competencia con la que actuó dicho Inspector Jefe Adjunto al dictar aquél Acuerdo.
- Improcedencia de la regularización tributaria efectuada por la Inspección en relación con la pérdida patrimonial derivada de la aportación no dineraria de las acciones de Euro... SA.
- Reconocimiento del derecho de la recurrente a ser indemnizada por los daños y perjuicios causados, que se concretan en el reembolso de los gastos del aval bancario aportado para suspender la ejecutividad del acto administrativo impugnado y pronunciamiento expreso de condena en costas a la Administración.

CUARTO. Aduce la recurrente en su escrito de demanda, en primer término, una cuestión previa consistente en la oposición al Auto de 9 de julio de de 2.003 por el que se acuerda no proceder a la ampliación del presente recurso al Acuerdo sancionador dictado en relación con el Impuesto sobre Sociedades del periodo 1-3-93 a 28-2-94.

Las alegaciones de la parte relativas a la oposición al referido Auto deben ser rechazadas por dos razones. En primer término, porque dicha cuestión fue resuelta en el curso del procedimiento mediante Auto de fecha 13 de octubre de 2.003, que desestimó el recurso de súplica interpuesto por la parte frente al Auto de fecha 9 de julio de 2.003, debiendo, pues, estarse a su contenido. En segundo lugar, porque no resulta conforme a Derecho que un escrito de formalización de demanda contenga alegación alguna de cuestiones meramente procedimentales.

Conforme a cuanto antecede, deben rechazarse las alegaciones de la parte respecto de dicha cuestión previa.

QUINTO. Aduce la recurrente, como primer motivo de impugnación, la prescripción del derecho de la Administración a la determinación de la deuda tributaria por el transcurso del plazo de 4 años (en vigor desde el 1 de enero de 1999 tras el cual se produce el período de inactividad administrativa) por ineficacia interruptiva de la prescripción de las actuaciones anteriores a la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras entre el 10 de junio de 1998 y el 3 de febrero de 1999.

Dicho motivo de impugnación carece de virtualidad alguna a los efectos pretendidos, toda vez que, bien resulte de aplicación el plazo prescriptivo de cuatro años invocado por la parte, bien el de cinco años mantenido por la Administración, resulta patente del examen del expediente administrativo remitido a la Sala que no se ha producido la interrupción injustificada de actuaciones invocada por la parte, entre el 10 de junio de 1988 y el 3 de febrero de 1999, toda vez que, como ésta admite en su escrito de demanda, entre las referidas fechas han tenido lugar dos actuaciones inspectoras, en concreto el 4 de diciembre de 1998 y el 22 de enero de 1999, que tienen auténtico contenido objetivo y, por ende, plena eficacia interruptiva de la prescripción.

A mayor abundamiento, procede señalar que la falta de constancia de las referidas actuaciones inspectoras en el expediente administrativo remitido al TEAC en ningún caso puede comportar la consecuencia pretendida por la parte, consistente en la prescripción aducida, toda vez que las referidas actuaciones inspectoras resultan documentalmente acreditadas en el expediente y su posible "ausencia" en la vía económico administra-

tiva previa no podría tener el alcance absoluto que pretende atribuírsele en la demanda, por varias razones, en primer término, por el conocimiento de la sociedad recurrente acerca de dichas actuaciones inspectoras, y, en segundo lugar, porque en cualquier caso nos encontraríamos ante un defecto formal que ninguna indefensión habría originado a la entidad recurrente, toda vez que no se ha visto impedida ni restringida en el ejercicio de sus derechos procesales como consecuencia de la "ausencia" documental denunciada y, sobre todo, que en todo momento ha podido alegar sobre el fondo del asunto.

SEXTO. Sostiene la parte la caducidad del procedimiento de comprobación por incumplimiento del plazo máximo establecido para practicar la liquidación tributaria tras el Acta de Inspección, plazo que finalizó el 20 de marzo de 1999, habiéndose dictado la liquidación el 20 de abril de 1.999 y notificado el siguiente día 22; y, en su defecto, alega la prescripción del derecho por ineficacia interruptiva de la prescripción de las actuaciones anteriores al incumplimiento del referido plazo.

Sobre el tratamiento de la figura de la caducidad, hay que señalar que esta Sala, en sentencia de fecha 25 de febrero de 1997, se pronunció sobre la cuestión planteada, relativa a la caducidad del expediente administrativo por el transcurso de seis meses sin que se produjera actuación administrativa alguna. En dicha resolución se declaraba en el Fundamento Jurídico Sexto: "Ciertamente la caducidad del procedimiento por el transcurso de más de seis meses, no se contempla en nuestras normas tributarias como causa de terminación de los procedimientos administrativos. Al transcurso del tiempo, unido a una inactividad injustificada de la actividad inspectora, el art. 31.4 del Reglamento sólo anuda la consecuencia de tener por no interrumpido el cómputo de la prescripción. No obstante, sin desconocer la singularidad de las normas tributarias, incluso en el ámbito de los procedimientos administrativos tal y como determina la Disposición Adicional 5.^a de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, Ley 30/92, no puede admitirse una interpretación de las normas tributarias al margen de los principios y garantías constitucionales que definen los derechos de los ciudadanos y la posición institucional de las Administraciones Públicas en un Estado de Derecho". En esta sentencia, tras diferenciar la figura de la "prescripción" y de la "caducidad", señalaba que: "La caducidad, en la nueva Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, a diferencia de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, se proyecta tanto sobre la posición institucional de las Administraciones Públicas que, según el art. 43.4, "cuando se trate de procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir efectos favorables para los ciudadanos –supuesto en el que se incluyen las actuaciones de la Inspección–, se entenderán caducados y se procederá al archivo de las actuaciones, a solicitud de cualquier interesado o de oficio por el propio órgano competente para dictar la resolución...".

Estos razonamientos junto a la regulación del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, en relación con la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/92, llevaron a la Sala a la consideración de que la aplicación de estos principios a las singularidades que ofrece la Administración Tributaria es permisible en nuestro ordenamiento jurídico, pues "la Administración Tributaria no puede ser ajena a las garantías básicas que la Constitución –la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad– y las Leyes generales como la Ley 30/92 ofrecen a los ciudadanos".

Por último, se estimaba la "caducidad" solicitada por el interesado, matizándose: "...si bien, como determina el art. 92.3 de la Ley 30/92 y el art. 109.2 del nuevo Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 1 de marzo de 1996, esta caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones que puede ejercer la Administración, si bien los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción".

Sin embargo, la Sala consideró que la anterior interpretación jurídica de la figura de la "caducidad" en el ámbito tributario, en el estado legislativo actual, había de ser abandonado por las razones que a continuación se exponen.

En primer lugar, se ha de matizar que la institución de la "caducidad" tiene su razón de ser en la previa fijación de un plazo, al que queda supeditada la actuación a la que se refiere, en el que inicio y finalización de dicha actuación aparecen fatalmente unidas. La consecuencia jurídica de la inactividad durante dicho plazo es el decaimiento del derecho no accionado.

En la materia que nos ocupa, "procedimientos de comprobación e investigación tributaria", como declaráramos en la sentencia citada, la ley no fija un plazo de duración a dichas actuaciones; incluso, el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, de modificación de determinados procedimientos tributarios, en el Anexo 3 contempla los "procedimientos de comprobación e investigación tributaria", como procedimientos que "no tienen plazo prefijado para su terminación". Por otra parte, el art. 10 de la Ley General Tributaria, precisa que se regularán, en todo caso, por Ley: "d) Los plazos de prescripción o caducidad y su modificación".

En consecuencia, ante la inexistencia de la fijación de la duración del plazo para los procedimientos de comprobación e investigación por disposición legal, no procede la aplicación de la caducidad a los mismos, sin que ello sea óbice a la aplicación de la prescripción.

En segundo lugar, es cierto que el art. 87 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, contempla la "declaración de cadu-

cidad" como causa de "terminación" del procedimiento administrativo, pero la inactividad subyacente no se predica de la Administración sino del "interesado", y en procedimiento iniciado "a solicitud del interesado", conforme dispone el art. 92 de la citada Ley.

Esta caducidad es distinta a la "caducidad" prevista en el artículo 43.4 de la Ley 30/92, inserta en el Título IV, de rúbrica "De la actividad de las Administraciones Públicas", circunscrita a la "obligación de resolver", y de forma más concreta al vencimiento del plazo para resolver, en relación con los "actos presuntos". Este precepto establece: "Cuando se trate de procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos, se entenderán caducados y se procederá al archivo de las actuaciones, a solicitud de cualquier interesado o de oficio por el propio órgano competente para dictar la resolución, en el plazo de treinta días desde el vencimiento del plazo en que debió ser dictada, excepto en los casos en que el procedimiento se hubiera paralizado por causa imputable al interesado, en los que se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver el procedimiento".

Como se ha dicho, este precepto se refiere al incumplimiento por parte de la Administración del "plazo" para resolver, para "dictar resolución expresa". No está previsto como "causa de terminación del procedimiento", al que la Ley fija un "plazo" de duración, y concluye con una resolución expresa, cual es la "declaración de caducidad", susceptible de los correspondientes recursos, sino que, en el supuesto del art. 43.4, la consecuencia de la "caducidad" del plazo para dictar resolución es el "archivo de las actuaciones", que ha de ser solicitado por el interesado o acordado de oficio por la Administración.

En definitiva, se puede afirmar que, mientras en la "caducidad" del procedimiento se pone término al mismo, al dictarse la resolución expresa de "declaración de caducidad", por el contrario, en la "caducidad" del "plazo para dictar resolución expresa", no se produce terminación del procedimiento como consecuencia del "archivo de las actuaciones", entrando en juego el régimen de los "actos presuntos"; régimen que en los "procedimientos de comprobación e investigación tributarias" se ha de entender no pueden tener virtualidad, dado el fundamento y características de las "actuaciones inspectoras", cuya realidad o existencia, así como su resultado, no pueden ser objeto de un "acto presunto". Procede traer a colación, en este sentido la doctrina jurisprudencial que declara que: "En el sistema que traza la vigente LPA el plazo de duración máxima de tal procedimiento –art. 6–, por un lado, y la caducidad –art. 99–, por otro, son objeto de dos regímenes jurídicos rigurosamente diferenciados en los que los efectos de una y otra figura son muy distintos: A) Para el supuesto de que la resolución se dicte cuando ya se haya rebasado el plazo máximo de 6 meses, el art. 61.2 de la citada Ley ha previsto como consecuencia jurídica la de la responsabilidad disciplinaria del funcionario correspondiente; la resolución es, pues, válida aunque pueda desencadenar una responsabilidad. En consecuencia, el transcurso del plazo indicado sin que se haya dictado resolución no elimina el deber de dictarla ni siquiera cuando se hayan llegado a producir los efectos propios del silencio administrativo negativo, tal como dispone el art. 94.3 LPA: el supuesto de hecho que para el silencio dibuja el apartado 1 de dicho precepto implica necesariamente que hayan transcurrido los 6 meses sin resolución y sin embargo se mantiene el deber de dictarla, lo que significa, en primer lugar, que el procedimiento está vivo y no caducado –por ello hay que resolver– y, en segundo término, que la resolución extemporánea, debida, es válida. B) Por el contrario, el transcurso de los plazos propios de la caducidad –paralización inicial, advertencia de la Administración y nueva paralización, ahora 3 meses– da lugar a la extinción del procedimiento con eliminación por tanto del deber de resolver –por ello se archivan las actuaciones, art. 99.1 LPA–. (STS. Sala 3.ª, de 17 de octubre de 1991).>>

Este mismo criterio ha sido confirmado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 20-4-2002 (rec 491/97, Pte. Sala Sánchez, Pascual) en la que señala:

«...Disposición Adicional 5.ª, ap. 1, de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre, también, antes y después de la reforma introducida por la Ley 4/1999, de 13 de Enero, aunque debe hacerse constar que esta Ley ha añadido un nuevo párrafo 2.º en ese ap. 1, según el cual, "los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria"-. Por otra parte, tanto en el procedimiento administrativo común como en los procedimientos tributarios –arts. 99.2 de la Ley Procedimental de 1958, art. 92 de la Ley 30/1992 y arts. 105 y 106 LGT–, al incumplimiento de los plazos de resolución o de duración de los expedientes por la Administración no puede anudarse, sin más, el efecto de caducidad de los mismos, ni, por tanto, el de que los procedimientos caducados no interrumpen la prescripción. Es más: el Real Decreto 803/1993, de 28 de Mayo, por el que se modificaron determinados procedimientos tributarios, especialmente en relación, como dice su Preámbulo, con aquellos procedimientos en que, "por carecer de una regulación propia de los plazos para su resolución o de los efectos de la falta de resolución dentro de los plazos correspondientes, se rigen por las disposiciones generales reguladoras del procedimiento administrativo común, dado su carácter supletorio (sic)", estableció –art. 1.ºc) y Anexo 3– que no tenían plazo prefijado para su terminación "los procedimientos de comprobación e investigación tributaria previstos en los arts. 104 y 109 de la Ley 230/1963, de 28 de Diciembre, General Tributaria", precepto este que, validado por la Sentencia de esta Sala de 4 de Diciembre de 1998, ha de considerarse tuvo vigencia hasta la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de Febrero, a Derechos y Garantías de los Contribuyentes, arts. 23 y 29, con lo que el plazo de duración coincidía con el de prescripción del citado derecho a liquidar."».



Así como en la más reciente de fecha 27 de septiembre de 2002, que revoca la sentencia de esta Sala y Sección de 17 de junio de 1997, que mantenía el criterio anterior y que ya había sido abandonado por la Sala, en la que expone:

«...Siendo así, es necesario indagar la normativa aplicable a los supuestos de perención en los procedimientos de la Hacienda Pública en la época en que se tramitó el expediente de constante referencia. Ante todo, hay que salir al paso de la aplicación directa de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958. Su Disposición Final Primera -3 autorizó al Gobierno para señalar los procedimientos especiales que, por razón de su materia, continuaban vigentes; y el art. 1.º del Decreto de 10 de octubre de 1958 declaró como tales los procedimientos de liquidación, investigación y gestión de los diferentes impuestos y contribuciones. Esto significa que únicamente eran aplicables el procedimiento común de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y los procedimientos especiales (caso de haberlos) de los diferentes impuestos y contribuciones, sin perjuicio de la aplicación meramente supletoria de la citada Ley de Procedimiento Administrativo, por remisión expresa de su art. 9.º2. Pues bien, la Ley General Tributaria no admitió la perención; tan solo admitió en su art. 105 que: 1. En la reglamentación de la gestión tributaria se señalarán los plazos a los que habrá de ajustarse la realización de los respectivos trámites. 2. La inobservancia de plazos por la Administración no implicará caducidad de la acción administrativa; pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja.

De ahí que, al contrario de lo que sostiene la representación procesal de, la posible paralización del expediente durante dieciséis meses para nada produjo la caducidad de la acción administrativa ni, por consecuencia, la perención del expediente ya que, con arreglo a la legislación entonces vigentes, sólo era dable "reclamar en queja".

Lo que antecede lleva a la Sala a considerar, estimando en este punto el recurso del Abogado del Estado, que no se produjo la perención del expediente administrativo ni la prescripción (caducidad, según la Ley) del derecho de la Hacienda Pública».

En consecuencia, aplicando este criterio reiterado de la Sala (así también en Sentencias de 10 de diciembre de 1998 y de 9 de diciembre de 1999, recaídas respectivamente en los Recursos números 469/95 y 139/1997, y Sentencia de 30 de marzo de 2000 recaída en el recurso 39/97), cabe concluir que la superación del plazo de un mes del que disponía el Inspector Jefe para dictar la liquidación, no provoca la caducidad del procedimiento, ni tampoco la prescripción que se aduce con carácter subsidiario, pues, tal y como señala el art. 105 de la LGT "2. La inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja".

El citado criterio de la Sala ha sido recogido por el Tribunal Supremo, Sala Tercera, en su reciente Sentencia de 25 de enero de 2.005, dictada en el recurso de casación en interés de Ley núm. 10/19/2003, en la que se fija la siguiente doctrina legal:

«En los expedientes instruidos conforme a la normativa anterior a la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, Ley 1/1998, de 26 de febrero, como consecuencia de actas de disconformidad, el transcurso del plazo de un mes, establecido en el artículo 60.4, párrafo primero, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, sin que se hubiera dictado el acto de liquidación, no daba lugar a la caducidad del procedimiento inspector, sin que fuera afectada por dicha circunstancia la validez de tal acto de liquidación, dictado posteriormente.»

SÉPTIMO. Alega, seguidamente, la caducidad del procedimiento de inspección y prescripción del derecho administrativo a la determinación de la deuda tributaria, de acuerdo con lo establecido en el art. 29 de la Ley 1/1998, por haber superado el procedimiento el plazo de 12 meses desde la entrada en vigor de dicha Ley.

En cuanto a la alegada caducidad del expediente, cabe señalar su improcedencia toda vez que la disposición transitoria única de la Ley 1/998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, preceptúa que "los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente ley se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión", lo que determina que la referida Ley 1/1998 no resulte de aplicación al supuesto que se examina, toda vez que dicha norma legal entró en vigor cuando el procedimiento de comprobación e investigación que nos ocupa ya había dado comienzo, pues la notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación a la interesada tuvo lugar el día 19 de marzo de 1997.

Frente a ello no cabe oponer, como la parte pretende, que la Administración debía concluir el procedimiento en el plazo de doce meses desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998, toda vez que una interpretación adecuada y conforme a criterios jurídicos del artículo 29 de dicha Ley, amén de acorde con su propio tenor literal, nos ha de conducir a considerar que el plazo de referencia se aplica a los procedimientos que se inician con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, y no como el que nos ocupa cuyo inicio se produjo con anterioridad, por lo que conforme al tenor literal de la referida Disposición transitoria única, no resulta de aplicación la referida norma legal.

Conforme a lo expuesto, debe quedar rechazado el motivo de impugnación aducido.

OCTAVO. Esgrime la recurrente la nulidad del Acuerdo de liquidación por incompetencia material del Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la ONI.

Con carácter previo a cualquier otra consideración, no resulta ocioso efectuar una consideración general, extensible a todos los defectos formales, así como a la fuerza invalidatoria que éstos pueden producir en los actos dictados para decidir finalmente los procedimientos en el seno de los cuales se habrían manifestado aquéllos. Cabe señalar, en primer término, que aun de haberse producido algún defecto formal de tramitación, lo que únicamente se acepta a efectos dialécticos, en ningún caso se habría causado indefensión a la parte recurrente, que ha tenido oportunidades más que sobradas para conocer exactamente el contenido de todas las decisiones recaídas, para impugnarlas y para desplegar, en esas impugnaciones, todos los medios alegatorios y probatorios que ha tenido por conveniente en la defensa de sus derechos e intereses, debiendo tener presente tanto lo establecido en el art. 63.2 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre como el criterio mantenido en numerosas sentencias del Tribunal Supremo en sentencia de 20 de julio de 1992, entre otras varias, al afirmar que:

"La teoría de la nulidad de los actos administrativos ha de aplicarse con parsimonia, siendo necesario ponderar siempre el efecto que produjo la causa determinante de la invalidez y las consecuencias distintas que se hubieran seguido del correcto procedimiento rector de las actuaciones que se declararon nulas y, por supuesto, de la retroacción de éstas para que se subsanen las irregularidades detectadas... En el caso de autos, tratándose, como la Sala sentenciadora razonó, no de que se hubiera prescindido totalmente del procedimiento establecido al efecto, sino tan sólo del trámite de audiencia del interesado, exclusivamente se incidiría en la de simple anulabilidad del art. 48.2, y ello sólo en el supuesto de que de la omisión se siguiera indefensión para el administrado, condición esta que comporta la necesidad de comprobar si la indefensión se produjo; pero siempre, en función de un elemental principio de economía procesal implícitamente, al menos, potenciado por el art. 24 CE, prohibitivo de que en el proceso judicial se produzcan dilaciones indebidas, adverando si, retrotrayendo el procedimiento al momento en que el defecto se produjo a fin de reproducir adecuadamente el trámite omitido o irregularmente efectuado, el resultado de ello no sería distinto del que se produjo cuando en la causa de anulabilidad del acto la Administración creadora de este había incurrido."

"Por lo demás, la invocada nulidad de la resolución que en este proceso se impugna es traída a colación de manera desacertada para el éxito de su pretensión de nulidad, al no concretarse cuáles son las razones por las cuales se habría ocasionado una irreparable indefensión del recurrente. El artículo 63 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, sobre el Procedimiento Administrativo Común, establece que "1.º Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder. 2.º No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados."

"Se ha dicho que no hay derecho menos formalista que el Derecho Administrativo y esta afirmación es plenamente cierta. Al vicio de forma o de procedimiento no se le reconoce siquiera con carácter general virtud anulatoria de segundo grado, anulabilidad, salvo aquellos casos excepcionales en que el acto carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin, se dicte fuera de plazo previsto, cuando éste tenga carácter esencial o se produzca una situación de indefensión."

"El procedimiento administrativo y la vía del recurso ofrecen al administrado oportunidades continuas de defenderse y hacer valer sus puntos de vista, lo cual contribuye a reducir progresivamente la inicial trascendencia de un vicio de forma o una infracción procedimental. Así, por ejemplo, si el interesado no fue oído en el expediente primitivo, esa falta puede eventualmente remediarse con la interposición del correspondiente recurso cuya propia tramitación, incluye un nuevo período de audiencia y vista del expediente. En otros casos, la omisión inicial del trámite de audiencia puede entenderse, salvo en algún caso, subsanada y se hace intrascendente, no pudiendo dar lugar en buena lógica a la nulidad del acto y en este sentido se pronuncian numerosas sentencias del Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional. Por otra parte, la interposición de un recurso permite a la Administración poner en juego los poderes de convalidación que le reconoce la Ley, y subsanar los defectos iniciales una vez advertida su existencia, así como permite al administrado la constancia de todos los elementos de hecho y de Derecho que sirvieron de base al acto administrativo impugnado, así como formular las alegaciones y ofrecer las pruebas necesarias para desvirtuarlos."

"Para formular un pronunciamiento sobre la trascendencia que el vicio procedimental haya podido ocasionar a la esencia misma del acto administrativo habrá que tener en cuenta la relación existente entre el defecto de forma y la decisión de fondo adoptada por el acto recurrido y ponderar, sobre todo, lo que habría podido variar el acto administrativo origen del recurso, en caso de observarse el trámite omitido. Las hipótesis por tanto pueden ser varias. En lo que al recurso que examinamos interesa, cabe apelar a las dos siguientes: 1.º que aunque no hubiera existido la infracción formal, la decisión de fondo hubiera sido la misma. En tal caso no tiene sentido anular el acto recurrido por vicios formales y tramitar otra vez un procedimiento cuyos resultados últimos ya se conocen. La actuación administrativa se desarrollará con arreglo a normas de economía, celeridad, y eficacia, según el art. 103 de la Constitución y 3 de la Ley 30/92, y es contrario al principio de economía procesal que este precepto consagra repetir inútilmente la tramitación de un expediente; 2.º Que el vicio de forma haya influido realmente en la decisión de fondo, siendo presumible que ésta hubiera podido variar de no haberse cometido el



vicio procedimental, en cuyo caso interesa distinguir el supuesto en que la decisión de fondo es correcta a pesar de todo. Lo que procede entonces es declararlo así y confirmar el acto impugnado. El principio de economía procesal obliga a ello."

Esto es, la cuestión referida a la incompetencia objetiva que se imputa al órgano que dictó la liquidación tributaria, en modo alguno ha conducido a la parte recurrente a la indefensión, puesto que la argumentación de la demanda ha versado extensamente sobre el fondo del asunto, es decir, sobre la improcedencia de la regularización tributaria efectuada por la Inspección en relación con la pérdida patrimonial derivada de la aportación no dineraria de las acciones de Euro... SA

En definitiva, la nulidad de la liquidación recurrida, tal y como pretende la recurrente, por el supuesto vicio de forma padecido, supondría imponer al sujeto pasivo unas consecuencias sumamente gravosas y contrarias al principio de economía procesal, trasunto del reconocido constitucionalmente que en el artículo 24 de la Constitución garantiza un proceso sin dilaciones indebidas, lo que sucedería si accediéramos a lo que verdaderamente es consecuencia natural de lo que se pide, esto es, tener que reproducir nuevamente, ante la Inspección y en la vía económico-administrativa sus argumentos de fondo, que han sido expuestos ampliamente ya ante el TEAC y ante esta Sala, y repetir el camino que ha conducido hasta esta instancia judicial, lo que llevaría con toda probabilidad a un nuevo proceso con pérdida sustancial de tiempo y de dinero, sin beneficio de nadie.

Existiendo, por tanto, elementos de juicio suficientes en el proceso, según han sido aportados por las partes, y no apreciándose que se haya causado indefensión a la parte recurrente, en modo alguno, lo procedente es entrar a conocer del fondo del asunto, que es, por lo demás, lo que se pide en la demanda cuando se postula la anulación de la resolución del TEAC recurrida.

NOVENO. En cualquier caso, procede examinar el vicio formal esgrimido en la demanda, consistente en la aducida nulidad del acto administrativo de liquidación al no constar acreditada la competencia con la que actuó el Inspector Jefe-Adjunto al Jefe de la Oficina Nacional de Inspección para dictar la mencionada resolución.

A juicio de la sociedad recurrente, concurre el vicio de nulidad previsto en el artículo 62.1.b) de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como en el artículo 94 y concordantes de la Ley General Tributaria de 1963, dada la incompetencia del Inspector Jefe-Adjunto al Jefe de la ONI para dictar el acuerdo de liquidación y no constar delegación expresa de la citada competencia por parte del Inspector Jefe de la Dependencia que llevó a cabo las actuaciones de comprobación e investigación.

Se invocan a este respecto los artículos 91 de la Ley General Tributaria, 60 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), así como que la Resolución de 24 de marzo de 2002, apartado doce, n.º 2, de la Agencia Estatal Tributaria, aunque establece que los Inspectores Jefes Adjuntos tendrán la consideración de Inspector Jefe, en ningún caso es admisible para concluir que se ha atribuido dicha competencia, pues de ser así se vulneraría el artículo 12.1 de la Ley 30/92, precepto que declara que la competencia es irrenunciable.

Frente a tal argumentación, cabe señalar que, tal como esta Sala ha declarado reiteradamente en numerosas sentencias, entre otras, en la más reciente de fecha 17 de febrero de 2.005 –rec. núm. 821/2002–, el Inspector Jefe de la Oficina Técnica tiene la consideración expresada por el artículo 60 del Real Decreto 939/86, en orden a la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de las actas de Inspección, según dispone el artículo 12.2 de la resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

En efecto, el artículo 60.1 del Reglamento General de Inspección de los Tributos, en su apartado 1, dispone que "corresponderá al Inspector Jefe del Órgano o Dependencia Central o Territorial, desde que se hayan realizado las actuaciones inspectoras, dictar los actos administrativos de liquidación tributaria que procedan ... 6) Los Inspectores Jefes podrán delegar las facultades a que se refieren los apartados anteriores, en los términos que se establezca por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Asimismo, por el Ministerio de Economía y Hacienda:

a) Se desarrollará lo dispuesto en este artículo adaptándolo a la estructura y funciones de los distintos órganos centrales y territoriales con competencias en el ámbito de la Inspección.

b) Se especificarán los titulares de los órganos con competencias inspectoras, que han de tener la consideración de Inspectores Jefes a los efectos de este Reglamento".

En aplicación de lo previsto en el comentado precepto reglamentario, se dictó la resolución de 24 de marzo de 2002, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en cuyo artículo 12.2 se establece:

"2. A los efectos del Reglamento General de Inspección de los Tributos tendrán la consideración de Inspector Jefe:

e) El Jefe de la Oficina Nacional de Inspección y sus adjuntos por lo que se refiere a los Servicios de Inspección de la misma".

Y, posteriormente, la resolución de 16 de diciembre de 1994, igualmente de la Agencia Tributaria, por la que se establece la incorporación parcial de determinados órganos gestores Centrales y Territoriales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria dispone:

"Tercero: Se añade al apartado doce de la Resolución de 24 de marzo de 1992 sobre organización y atribución de funciones, a la Inspección de Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria dos nuevos números cuya redacción es la siguiente:

- "a) El Jefe del Área de Inspección de la Oficina Nacional de Inspección y su adjunto.
- b) El Jefe de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección".

Como consecuencia de la regulación que ha quedado reseñada, se desprende con toda evidencia que el Jefe de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección tiene la consideración de Inspector Jefe a los efectos del artículo 60 del Reglamento General de Inspección y en consecuencia, es el competente para dictar el acto administrativo de liquidación, así como para imponer las sanciones correspondientes, sin que se haya vulnerado con ello el artículo 91 de la Ley General Tributaria, pues las citadas resoluciones no son normas atributivas de competencia, sino que se limitan a su contenido típicamente autoorganizativo, lo que no significa que, por virtud y consecuencia del ejercicio de tal potestad doméstica, se asigne a determinados cargos como, en el caso que nos ocupa, el Jefe de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección, la consideración de Inspector Jefe, lo que, de forma refleja, tiene una consecuencia en el orden competencial que, sin embargo, esta definida en la norma reglamentaria que invoca a su favor el propio recurrente, esto es, el artículo 60.1, párrafo segundo, del RGIT. En consecuencia, debe desestimarse este motivo formal del recurso.

DÉCIMO. La cuestión nodular a que se contrae el presente recurso se centra en determinar la procedencia de la regularización efectuada por la Inspección consistente en la eliminación de la pérdida patrimonial derivada de la aportación de las acciones de Euro... SA

Sostiene, básicamente, la recurrente que la pérdida patrimonial resultante de la aportación no dineraria de las acciones de Euro... SA es correcta puesto que se determinó conforme a las normas contenidas en el art. 15.7.c) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. La adecuada resolución de dicha cuestión exige partir de los datos que, a renglón seguido, se relacionan.

La sociedad Cort... SA adquirió el 20 de diciembre de 1993 la totalidad del capital de Europ... SA, que el día 31 del mismo mes pasa a denominarse Euro... Confec... SA, por un importe de 362.146.330 ptas. más la cantidad de 10.000.000 ptas. que figuraba en la tesorería de la sociedad, es decir, un total de 372.146.330 ptas.

En el momento en que se produce la referida compra, la sociedad adquirida no tenía actividad, ni tampoco activos, solo la tesorería antes indicada y unas bases imponibles negativas pendientes de compensar que ascienden a 3.745.564.000 ptas.

El 22 de febrero de 1994 se constituyen dos sociedades: Cantal... SL y Cari... 94 SL, ambas con un capital de 5.100.000 ptas. que es suscrito en cada una de ellas por Cort... SA por importe de 5.000.000 ptas. y por Quir... SA por importe de 100.000 ptas. La suscripción de esta última entidad Quir... SA se realiza en efectivo, y la suscripción de Cort... mediante la aportación no dineraria de las acciones de Euro..., aportando a cada una de las dos nuevas sociedades 225.000 acciones por su valor teórico de 5.000.000 ptas.

Las dos nuevas sociedades de referencia no realizan actividad alguna, toda vez que no están matriculadas en ningún epígrafe de IAE y su único movimiento económico ha sido recibir un dividendo de Euro... en 1995.

Como consecuencia de la aportación se determina contablemente un resultado negativo que se deduce fiscalmente como pérdida patrimonial en el periodo 1993/1994, que se cifra en 362.146.330 ptas. por la diferencia entre las 372.146.330 ptas., cifra en que aparece valorada en la contabilidad de Cort... la participación de Euro..., y el valor por el que se realiza la aportación a las nuevas sociedades 10.000.000 ptas.

El 13 de junio de 1994 se eleva a escritura pública el acuerdo de reducción y ampliación de capital de Euro..., por el que se reduce el nominal de las acciones de 1.000 ptas. a 25 ptas., y simultáneamente se procede a su ampliación mediante la emisión de 500.000 nuevas acciones de 1000 ptas. de nominal, que son suscritas íntegramente por Cort....

El 24 de febrero de 1995 se produce un nuevo aumento de capital suscrito íntegramente por Cort....

Señala el Acuerdo de liquidación tributaria que después de estas operaciones de reducción y ampliación, Cort... SA posee el 97,85 por 100 del capital de Euro..., y Cantal... y Cari... 94 el 1,07 por 100 cada una; teniendo en cuenta, además, que en estas dos últimas entidades Cort... tiene una participación del 98 por 100 y el restante 2 por 100 es de Quir..., cuyo 99,9 por 100 es también de Cort....

De los referidos hechos extrae el Acuerdo de liquidación las siguientes conclusiones:

1) Que la razón por la cual Cort... compra una entidad –Euro...– por un precio muy superior a su valor contable, es la posibilidad de compensar las bases negativas acumuladas que posee Euro..., compensación que se realizará en el Grupo dominado por Cor..., desde el momento en que se produzca la integración de aquélla. Señala el informe ampliatorio que la ventaja que obtiene Cort... justifica sobradamente el desembolso de 372 millones de ptas.

2) Que la constitución de las dos nuevas sociedades, sólo puede tener como finalidad poder computar la pérdida patrimonial que se regulariza, ya que, por un lado, ambas sociedades carecen de una actividad que justifique su creación, y por otro lado, tanto la forma de sociedades limitadas que se les da –lo que evita el preceptivo informe de valoración de un experto independiente–, como la ausencia de cotización de los títulos de Euro..., son circunstancias dirigidas a determinar la pérdida declarada de acuerdo con lo dispuesto por el art. 15.7 c. Primera y Cuarta de la LIS, pues su concurrencia implica que esa minusvalía haya de calcularse comparando el valor de adquisición de las acciones aportadas (372.146.330 ptas.) y el valor nominal de las acciones recibidas por la aportación (10.000.000 ptas.) que coincide con el valor de lo aportado a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

3) De la situación final de dominio de Cort... sobre Euro... se desprende que ésta última podrá integrarse en el Grupo y así compensar las bases negativas, compensación que no sería posible si el dominio se ejerciese a través de Cantal... y Cari... 94, por su condición de sociedades limitadas. En efecto, una vez realizada la referida aportación en fecha 22 de febrero de 1994 y, a penas cuatro meses después, Cort... vuelve a tener la mayoría de la participación directa en Euro... mediante las operaciones de reducción y ampliación de capital anteriormente referidas, por lo que con esta situación final de dominio de Cort... sobre Euro..., ésta podrá integrarse en el grupo de sociedades en tributación consolidada y compensar las bases negativas, lo que no sería posible si el dominio se ejerciese a través de Cantal... y Cari... 94 por su condición de sociedades limitadas.

UNDÉCIMO. En relación a la simulación, ya ha señalado esta Sala en su Sentencia de 20 de abril de 2002 que "para que exista simulación relativa, ya afecte a la causa del contrato...ya a los sujetos o al contenido del mismo, sería preciso que el negocio creado externamente por las partes (negocio jurídico aparente) no sea realmente querido por aquellas, que buscan otro negocio jurídico distinto (o negocio simulado). O, como tiene declarado la Sala Primera del Tribunal Supremo en sus Sentencia de 23 de septiembre de 1990, 16 de septiembre de 1991 y 8 de febrero de 1996, la "simulación contractual se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, por responder éste a otra finalidad jurídica distinta", añadiendo en la última de las referidas sentencias que "el concepto jurisprudencial y científico de simulación contractual, que es un vicio de declaración de voluntad de los negocios jurídicos por el cual, ambas partes, de común acuerdo, y con el fin de obtener un resultado frente a terceros, que puede ser lícito o ilícito, dan a entender una manifestación de voluntad distinta de su interno querer". Como regla general el negocio simulado se presenta como un negocio ficticio (esto es, no real) –aunque puede ocultar en algunas ocasiones un negocio verdadero–, como un negocio simple –aunque una importante modalidad del mismo es el negocio múltiple o combinado– y, en fin, como un negocio nulo, por cuanto no lleva consigo, ni implica, transferencia alguna de derecho.

La simulación (relativa) es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de ley. De este modo lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes contratan de encubrir una determinada realidad (anti)jurídica. Por eso frente a la simulación, la reacción del ordenamiento sólo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir" (STS 15 de julio de 2.002). "Simulación, pues, y no mero fraude de ley, ya que, en el caso de éste, el negocio o negocios realizados son reales. No se trata de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma ("norma de cobertura"), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ("norma defraudada").

A lo expuesto se añade que si bien son grandes las dificultades que encierra la prueba plena de la simulación de los contratos, como ha tenido ocasión de señalar la jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, Sentencia de la Sala de lo Civil de 22 de marzo de 2001) por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el contrato es cierto y efectivo reflejo de la realidad, lo que obliga, en la totalidad de los casos a deducir la simulación de la prueba indirecta de las presunciones, existen en el caso numerosos indicios para entender que nos encontramos ante una simulación.

Las doctrinas científica y jurisprudencial han expresado que las reglas generales relativas al contrato simulado se encuentran en el artículo 1276 del Código Civil al tratar de la causa falsa.

La ciencia jurídica afirma mayoritariamente que la figura de la simulación está basada en la presencia de una causa falsa y que la simulación absoluta se produce cuando se crea la apariencia de un contrato, pero, en verdad, no se desea que nazca y tenga vida jurídica; sostiene, también, que el contrato con simulación absoluta

está afectado de nulidad total, tanto por la tajante declaración del artículo 1276, como por lo dispuesto en los artículos 1275 y 1261.3, en relación con el 6.3, todos del Código Civil.

La doctrina jurisprudencial ha declarado que es facultad peculiar del Juzgador de instancia la estimación de los elementos de hecho sobre lo que ha de basarse la declaración de existencia de la causa o de su falsedad o ilicitud (SSTS 20 de octubre 1966, 11 de mayo 1970 y 11 octubre 1985); igualmente, que la simulación es una cuestión de hecho sometida a la libre apreciación del juzgador de instancia (SSTS 3 junio 1968, 17 de noviembre 1983, 14 de febrero 1985, 5 marzo 1987, 16 septiembre y 1 julio 1988, 12 diciembre 1991, 29 julio 1993 y 19 junio 1997); que la simulación se revela por pruebas indiciarias que llevan al juzgador a la apreciación de su realidad (SSTS 24 abril 1984 y 13 octubre 1987); que la simulatio nuda es una mera apariencia engañosa ("substantia vero nullam") carente de causa y urdida con determinada finalidad ajena al negocio que se finge (STS 10 julio 1988); que la simulación implica un vicio en la causa negocial (STS de 18 julio 1989); que en ningún sitio consta dicho por esta Sala que la simulación no se puede declarar si no se prueba una finalidad defraudatoria (STS 15 marzo 1995); que el negocio con falta de causa es inexistente (STS 23 mayo 1980); que la falsedad de la causa equivale a su no existencia y, por consiguiente, produce también la nulidad del negocio, en tanto no se pruebe la existencia de otra verdadera y lícita (STS 21 marzo 1956); que una de las formas utilizadas en la simulación absoluta es la disminución ficticia del patrimonio, con la sustracción de bienes a la inminente ejecución de los acreedores, pero conservando el falso enajenante el dominio (SSTS de 21 abril y 4 noviembre 1964 y 2 julio 1982); que la simulación absoluta da lugar a un negocio jurídico que carece de causa y éste es el caso de la compraventa en que no ha habido precio (SSTS 24 febrero 1986 y 16 abril 1986, 5 marzo y 4 mayo 1987, 29 septiembre 1988, 29 noviembre 1989, 1 octubre 1990, 1 octubre 1991, 24 octubre 1992, 7 febrero 1994, 25 mayo 1995 y 26 marzo 1997); que hay inexistencia de contrato de compraventa por falta de causa al ser simulado el precio, con la finalidad de sustraer un bien patrimonial a la perseguibilidad de los acreedores de los vendedores (STS 29 septiembre 1988). DUODÉCIMO. En el supuesto que nos ocupa, partiendo de la doctrina expuesta y de la reiterada doctrina jurisprudencial atinente a que los contratos deben calificarse atendiendo a la intención de los contratantes y al contenido obligacional previsto en ellos, sin que dicha calificación deba vincularse a la denominación que las partes formalmente indiquen, la Sala ha de ratificar las conclusiones alcanzadas en sus actuaciones y resoluciones por la Administración Tributaria y, por ende, concluye que la aportación no dineraria a las nuevas sociedades creadas constituye un negocio simulado porque las acciones siguen realmente en poder de Cort..., siendo las sociedades interpuestas –Cantal... y Cari. 94– el instrumento para poder deducir la pérdida patrimonial que nos ocupa.

Pese a lo sostenido por la recurrente, los datos obrantes en el expediente conducen a la Sala a considerar que la constitución de las dos referidas sociedades y la aportación no dineraria a las mismas era una pura "apariencia jurídica", lo que implica que tras esta operación no existía negocio alguno, simulación absoluta, pues el único fin era poder deducir como pérdida fiscal el valor de compra de las acciones, sin que respondiese a una pérdida real del patrimonio de Cort... SA, por lo que no procede computar pérdida de ningún tipo, pues tal y como refiere la resolución del TEAC combatida, "sería como si las acciones no hubiesen salido de la cartera de Cort...", sin que proceda en este recurso analizar otras consecuencias distintas de dicha operación, cuya regularización por la Inspección se ha limitado a eliminar la referida pérdida patrimonial deducida por la entidad hoy recurrente de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En efecto, de los datos ya reseñados se colige, en línea con lo expuesto por la Inspección en el informe ampliatorio emitido, que:

1. Cort... constituyó dos sociedades de nueva creación con la finalidad de poder computar la minusvalía patrimonial derivada de la diferencia entre el precio de adquisición de las acciones y su valor teórico según balance. Pero la constitución de esas sociedades y la aportación de las acciones a las mismas son operaciones ficticias que carecen de efectividad o realidad económica por las siguientes razones:

a) Cantal... y Cari... 94 pertenecen a Cort... SA en su totalidad, directamente en un 98 por 100 e indirectamente a través de Quir... en el 2 por 100 restante.

b) Cantal... y Cari... 94 carecen de actividad, son sociedades meramente instrumentales cuyo único activo son las acciones aportadas.

2. La operación fue construida con el propósito de poder dar una pérdida patrimonial en la base del Impuesto sobre Sociedades de Cort... y minorar así la carga del impuesto.

Frente a ello no cabe oponer, como la parte alega, la posible aplicación, dada la condición de sociedades vinculadas de Cort... y la nuevas entidades creadas Cantal... y Cari... 94, de la regla de valoración prevista en el art. 16.3 de la Ley 61/1978, pues la norma del art. 15, apartado 7, letra c) de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, a cuyo tenor "las aportaciones no dinerarias a sociedades, el incremento o disminución se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:....", constituye una norma especial para la valoración de las aportaciones no dinerarias y, como tal norma especial, se aplica en lugar de lo previsto en el apartado 3 del artículo 16 de la referida Ley, que establece



la valoración de las operaciones entre partes vinculadas de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Tampoco resultaría aplicable las reglas de valoración de las operaciones de canje de valores, pues el artículo 2.º, apartado 5, de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, define el canje de valores como la operación por la cual una entidad adquiere una participación en el capital social de otra que le permita obtener la mayoría de los derechos de voto en ella, siendo así que en el supuesto que nos ocupa, para evitar posiblemente la aplicación de dicha norma, se constituyeron dos sociedades y no una sola a la que aportar las acciones, de forma que las dos sociedades, Cantal... y Cari... 94, reciben cada una el 50 por 100 del capital y, por tanto, de los derechos de voto y ninguna de las dos tiene la mayoría de los mismos, lo que impide el reconocimiento de una operación de canje de valores y, por ende, de la valoración prevista en el art. 7.º de la Ley 29/1991.

La Sala, como reiteradamente ha expuesto, considera que la aportación no dineraria de las acciones en la constitución de esas sociedades constituye un negocio simulado, lo que implica que tras esta operación no existía negocio alguno pues el único fin era poder deducir como pérdida fiscal el valor de compra de las acciones, sin que respondiese a una pérdida real del patrimonio de Cort... SA, por lo que no procede computar pérdida de ningún tipo.

Las anteriores consideraciones, expuestas por la Administración y confirmadas por la resolución del TEAC objeto de revisión en el presente recurso contencioso-administrativo, conducen a la desestimación del motivo de impugnación aducido.

Dada la conclusión alcanzada respecto de los motivos de impugnación aducidos, resulta patente la improcedencia del reconocimiento pretendido por la recurrente de su derecho a ser indemnizada por los daños y perjuicios causados, y que concreta en el reembolso de los gastos del aval bancario aportado para suspender la ejecutividad del acto administrativo impugnado.

DÉCIMO TERCERO. En virtud de lo expuesto, procede la desestimación del recurso y consiguiente confirmación de la resolución combatida.

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

FALLO

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

DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad CORT... SA, sociedad dominante del Grupo consolidado 32/92, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 13 de septiembre de 2.002, a que las presentes actuaciones se contraen, y **CONFIRMAR** la resolución impugnada por su conformidad a Derecho.

Sin imposición de costas.

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

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

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilma Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; Certifico.

ANEXO X

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 20 diciembre 2006

RJ Aranzadi 2006\9270

Ponente: Excmo. Sr. D. *Manuel Martín Timón*

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: Base imponible: operaciones vinculadas: especialidad en la valoración de ingresos y gastos: efectos jurídicos: valores adquiridos a entidad vinculada: exceso del precio pagado respecto al valor teórico de las acciones: aplicación del régimen de operaciones vinculadas: depreciación inexistente: dotación impropcedente.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional -Sección Segunda- dictó Sentencia, en fecha 26-07-2001, desestimatoria del recurso deducido por la entidad mercantil «Constr..., SA» contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26-06-1998, en relación a liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Sociedades.

El TS desestima el recurso de casación interpuesto por la mercantil recurrente; con expresa imposición de las costas.

En la Villa de Madrid, a veinte de diciembre de dos mil seis.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el recurso de casación núm. 6760/01, interpuesto por la representación procesal de Constr..., SA, contra la Sentencia dictada el 26 de julio de 2001, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso Contencioso-Administrativo seguido ante la misma bajo el núm. 1192/1998 (JUR 2001, 293922), contra Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, relacionado con liquidación del Impuesto de Sociedades del ejercicio 1989, y en cuya casación comparece como parte recurrida, EL ABOGADO DEL ESTADO, en la representación que legalmente ostenta.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. La Dependencia Regional de Inspección de Aragón, en 27 de octubre de 1992, extendió acta de disconformidad incoada a la entidad Constr..., SA, por el Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio de 1989, en la que se proponían las siguientes regularizaciones: 1.º) Incrementar la base imponible declarada en 172.906.871 ptas. contabilizadas como gasto deducible, por depreciación de la cartera de valores en el ejercicio, en relación a la adquisición de acciones de la entidad «... Gloria, SA», lo que se rechazaba por la Inspección, por cuanto la compraventa de las referidas acciones había tenido lugar entre partes vinculadas, y, en consecuencia, la calificación que se estimaba procedente era la de «saneamiento de activo»; 2.º) Incrementar la base imponible declarada en 99.275.000 ptas. por incremento injustificado de patrimonio, importe éste de determinados ingresos en metálico en las cuentas corrientes bancarias, provenientes de la caja social, dentro de un contexto de operaciones plurianuales que a juicio de la Inspección encubre un afloramiento de estas cantidades. En consecuencia procedía disminuir la base imponible negativa declarada, que quedaba cifrada en otra, también negativa, de 87.885.959 ptas.

Tras la emisión del correspondiente informe ampliatorio (conjunto respecto de los ejercicios 1988 a 1991), la propuesta de liquidación contenida en el acta fue confirmada por Acuerdo del Inspector-Jefe de la Delegación Regional de Aragón de 13 de enero de 1993.

La entidad hoy recurrente interpuso reclamación económico-administrativa, que fue desestimada por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 10 de octubre de 1995, que confirmó la liquidación practicada.

Interpuesto recurso de alzada, fue resuelto por Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de junio de 1998, que contenía la siguiente parte dispositiva: «1.º) Desestimar el recurso de alzada formulado y 2.º) Confirmar la resolución recurrida».

SEGUNDO. Como no se conformara con la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central antes referida, Constr..., SA a través de su representación procesal, interpuso contra la misma, recurso Contencioso-Administrativo, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y la Sección Segunda de dicho órgano jurisdiccional, donde se tramitó bajo el número 1192/1998, dictó sentencia en 26 de julio de 2001 (JUR 2001, 293922), con la siguiente parte dispositiva: «DESESTIMAR el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por Don Jorge Deleito García en nombre y representación de Constr..., SA contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de junio de 1998 a que las presentes actuaciones se contraen y, en consecuencia, confirmar dicha resolución dada su conformidad a Derecho».

TERCERO. Constr..., SA, preparó recurso de casación contra la sentencia identificada en el anterior Antecedente y una vez personada ante este Tribunal, lo interpuso por medio de escrito presentado en 20 de noviembre de 2001, en el que solicita se dicte sentencia, por la que se case y anule la recurrida, dictando nueva sentencia, en la que se resuelva de conformidad a lo solicitado en el escrito de demanda.

Por su parte, el Abogado del Estado se opuso al recurso de casación por medio de escrito presentado en 9 de mayo de 2003, en el que solicita se dicte sentencia, por la que se confirme la recurrida y los actos impugnados, con condena en costas de la entidad recurrente.

CUARTO. Señalado para votación y fallo el día 19 de diciembre de 2006, en dicha fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón, Magistrado de Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. La Sentencia recurrida tiene, en lo que aquí interesa, la siguiente base fáctica que se recoge en su fundamentación jurídica, al señalar:

«CUARTO. El tema de la regularización de la dotación para la provisión de la depreciación de la cartera de valores, requiere, dada su complejidad, la descripción de los siguientes datos fácticos relevantes para su adecuado enjuiciamiento:

1) En los meses de noviembre y diciembre de 1986 las compañías "Loza... SA" y "Buhler ... SA", ambas acreedoras de "... Gloria, SA", librarón letras de cambio por importes, respectivos de 100.630.000 ptas. y 122.799.000 ptas., contra "Industrias ... Gloria SA" (IAG), letras avaladas solidariamente por don Vicente y don Iván.

2) El 5 de enero de 1987 se constituye la citada "Industrias ... Gloria SA" (IAG), con capital de 5000000 ptas., integrante de 1000 acciones que fueron suscritas por mitad entre don Vicente y don Iván y su familia.

3) El 16 de febrero de 1987 IAG amplía su capital en 45.000.000 de ptas., emitiendo 9.000 acciones nominativas, de las que don Vicente suscribe el 49,98 por 100 y don Iván, su esposa y familia el 50,02 por 100. Gloria Pastas... suscribe una acción y en pago de tal suscripción aporta un negocio de fabricación de productos alimenticios con un valor patrimonial de 1.250 ptas. (activo de 900.574.041 ptas. y pasivo de 900.572.791 ptas.).

4) El 23 de diciembre de 1987 don Vicente vende a Constr..., SA (EEC), sociedad controlada al 100 por 100 por don Iván y su círculo familiar, un total de 4998 acciones al precio de 1 ptas. por acción.

5) El patrimonio neto de Industrias ... Gloria a 31 de diciembre de 1987 (único ejercicio en que la misma realiza actividad empresarial), según balance comprobado, es de -231.710.131 ptas. por lo que el valor teórico por acción resultaba de -23.171 ptas.

6) Con fecha de 1 de enero de 1988 Industrias ... San Juan, SA se hace cargo de la fabricación y venta de productos elaborados bajo la marca Glo..., dirigiendo la producción, facturando a su nombre y haciéndose cargo de instalaciones, personal y clientela. Tal compraventa, que se efectúa por un precio alzado de 366.233.404 ptas., se eleva a documento Público el 29 de febrero de 1988, y origina en Industrias Alimentarias Gloria una pérdida contable de 346.4327.333 ptas., saldo negativo que resulta de la contabilidad del ejercicio 1988.

7) El 22 de febrero de 1988 (una semana antes de la venta de las instalaciones de Industrias ... Gloria) Iván y su familia habían transmitido a Constr... (perteneciente en su totalidad al grupo familiar), 4.991 acciones (valor teórico de -115.646.461 ptas.), al precio de una peseta por acción.

8) El 24 de diciembre de 1988 la Junta General de Industrias ... Gloria en Acuerdo elevado a Escritura Pública, solicita a los accionistas la amortización de pérdidas del ejercicio 1987, facultando a don Iván para que otorgara los documentos necesarios.

9) En ejecución de dicho acuerdo Constr... incorpora al costo contable de la adquisición de las acciones de Industrias ... Gloria (mediante asiento de 26 de diciembre de 1988) un importe de 197.742.344 ptas., cancelando como contrapartida una parte del saldo deudor por los desembolsos que como anticipo había realizado Constr... a favor de aquella sociedad.

10) Dicha incorporación, sumada al valor nominal de las acciones, eleva el costo de adquisición de la cartera de Industrias ... Gloria y permite a Constr... hacer una provisión por depreciación de valores mobiliarios para 1988 de 231.528.969 ptas. y para 1989 de 346.056.249 ptas.

En base a tales antecedentes considera la Inspección que debe incrementarse la base imponible declarada en 172.906.871 ptas. contabilizadas como gasto del ejercicio en concepto de "provisión por la depreciación de la cartera de valores", cuenta que recoge la depreciación sufrida por las acciones de la mercantil Industrias ... Gloria, por comparación del valor de adquisición y el teórico a 31 de diciembre de 1988, por no aceptar a efectos fiscales tal valor de adquisición al haberse producido una operación de compraventa de acciones entre partes vinculadas, y en consecuencia rechazarse la depreciación contabilizada al entender que se trata de un saneamiento de activo».

Sobre la base de dichos hechos, la sentencia, razona, en lo que aquí interesa, del siguiente modo:

«QUINTO. Para la adecuada delimitación de la cuestión, por tanto, ha de analizarse la aplicación o no al supuesto de la norma de valoración que para las operaciones entre sociedades vinculadas establece el artículo 16 de la antigua Ley 61/1978 de 27 de diciembre (RCL 1978, 2837), del Impuesto sobre Sociedades, así como los artículos 38 y 39 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 2631/1982 (RCL 1982, 2783, 2941).

Dispone el apartado 1 de dicho artículo 16 que "Los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la Sociedad". El apartado 3 del referido artículo 16 señala que " cuando se trate de operaciones entre sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre Sociedades independientes".

Añadiendo el apartado 4 del mismo que "Lo dispuesto en el número anterior se aplicará en todo caso: a) A las sociedades vinculadas directa o indirectamente con otras, no residentes en España. b) A las operaciones entre una Sociedad y sus socios, consejeros o personas que formen parte de sus respectivas unidades familiares, definidas de acuerdo con el artículo 5.º de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RCL 1991, 1452, 2388). c) A las operaciones entre dos Sociedades en las cuales los mismos socios o personas integrantes de sus respectivas unidades familiares posean al menos el 25 por 100 de sus capitales, o cuando dichas personas ejerzan en ambas sociedades funciones que implique el ejercicio del poder de decisión". Así como su ordinal 5 que: "A los efectos de lo dispuesto en los dos apartados anteriores se entenderá que existe vinculación entre dos Sociedades cuando participen, directa o indirectamente, al menos en el 25 por 100, en el capital social de otra o cuando, sin mediar estas circunstancias, una sociedad ejerza en otras funciones que implique el ejercicio del poder de decisión".

Conforme a dicha normativa que, como se ha dicho, se recogía también con idéntica redacción en los artículos 38 y 39 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, resulta indudable la aplicación al caso de tal figura jurídica de la vinculación, al resultar acreditado que a partir de enero de 1988 don Iván, junto con su esposa y otros familiares íntimos eran titulares de 5002 acciones de Industrias ... Gloria (que constituían el 50,02 por 100 de su capital), y al mismo tiempo ambos cónyuges titulares del 100 por 100 del capital social de Constr..., empresa esta última que a su vez era propietaria de 4998 acciones de Industrias ... Gloria, vinculación que todavía se incrementa más a partir de 22 de febrero de 1988 fecha en que Constr... pasa a ser titular de 9989 acciones de las 10000 que integraban el capital de Industrias ... Gloria.

Lo que establecen dichos preceptos es una presunción "*iuris et de iure*" que supone una excepción a la valoración contable de los ingresos y gastos para el caso de sociedades vinculadas, valorándose conforme a los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes, cautela que cubre el riesgo donde ciertas convergencias de intereses puedan afectar, no a la pureza de la contabilidad propiamente dicha, sino al rigor económico de las operaciones en ella reflejadas. Se aplican, en consecuencia, los que se denominan ajustes fiscales de las operaciones vinculadas o precios de transferencia. Y ello porque lo que se trata de impedir desde el punto de vista fiscal, a través de la repetida norma del art. 16.3 LIS es la transferencia de beneficios o pérdidas entre las sociedades vinculadas a través de la fijación de precios convenidos, mediante la fijación de ajustes fiscales extracontractuales resultado de aplicar precios de libre mercado entre sociedades independientes. Por ello, no puede admitirse la inexistencia de hecho imponible mediante la destrucción de la presunción de onerosidad de renta, pues se parte de la existencia de sociedades vinculadas cuyas operaciones, por imperativo legal, tributan conforme a precios normales de mercado.

En el supuesto enjuiciado, y como efecto más relevante de la vinculación anteriormente mencionada, ha de destacarse el hecho de que don Iván y su familia (tal y como se hace ya constar en el exhaustivo informe ampliatorio emitido por la Inspección, e igualmente el Acuerdo de liquidación definitiva), con fecha de 22 de fe-



brero de 1988 transmitieron 4991 acciones cuyo valor teórico era de -115.646.461 ptas. a 31 de diciembre de 1987, al precio de 1 Pta. por acción, y a una sociedad de la cual él y su familia eran propietarios del 100 por 100 del capital: Constr.... Es ésta una operación impensable entre partes independientes, puesto que el comprador siempre hubiera exigido la previa reposición de pérdidas para dejar reducido el patrimonio social a 0 ptas.

La única explicación para tal heterodoxo proceder, por tanto, sólo puede ser la de obtener algún beneficio (fiscal) respecto de la reposición de pérdidas que obligatoriamente iban a tener que asumir don Iván y su familia por la titularidad de las acciones de una de sus empresas: Industrias ... Gloria, reposición de pérdidas que si bien no iba a poder ser compensada en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si podía absorberse, sin embargo, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de EEC (100 por 100 titularidad de dicho Iván) por la vía de la dotación para la provisión por depreciación de valores mobiliarios, tal y como se efectuó en el ejercicio 1988 por importe de 231.528.969 ptas. y en el ejercicio 1989 por importe de 346.056.249 ptas.

Nos hallamos, en definitiva, ante un negocio jurídico simulado o sin causa, operación simulada o ficticia que, como razona la resolución del Tribunal Regional, bien podía haber sido enmarcada en un expediente de fraude de Ley. Más al no haberse tramitado por tal vía, obligado resulta ceñirnos a lo que se desprende del expediente practicado, del que resulta, sin lugar a dudas, un negocio plenamente incardinable en el artículo 16 de la LIS y 38 y 39 del Reglamento del Impuesto, en cuanto destinado a obtener algún fruto o beneficio de las pérdidas existentes, a través de su transmisión a una persona jurídica vinculada que se hallaba en condiciones de poder obtener por vía de compensación de gastos (o dotación para la provisión de la depreciación de la cartera de valores) lo que a las personas físicas, en cuanto sujetos pasivos del correspondiente Impuesto personal, no les era posible, operación que no hubiera sido posible de no existir la previa vinculación entre las sociedades y los socios a que se ha aludido con reiteración.

En consecuencia, y dada la evidencia del exceso del precio pagado por Constr... respecto de la compra de acciones de Industrias ... Gloria, sobreprecio respecto de los valores teóricos de tales acciones cuya razón exclusiva era la de obtener un ilícito beneficio fiscal, la conclusión de todo lo anterior es que procede confirmar la regularización que de la dotación para la provisión de la depreciación de la cartera de valores, como saneamiento del activo no deducible fiscalmente, se lleva a cabo por la Inspección (y se confirma en vía económico-administrativa), por lo que el segundo motivo del recurso asimismo ha de decaer».

SEGUNDO. Constr..., SA, articula contra la sentencia dos motivos de casación, con fundamento en el artículo 88.1.c) de la Ley 29/1998, de 10 de julio (RCL 1998, 1741): a) por infracción del artículo 16, apartados 3 y 4, de la Ley del Impuesto de Sociedades, de 27 de diciembre de 1978 (RCL 1978, 2837); b) por infracción del principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución (RCL 1978, 2836).

Sin embargo, la respuesta no puede ser diferente a la que ya dimos en nuestra Sentencia de 5 de julio de 2006, ante idénticos motivos, planteados por la misma entidad recurrente, y al resolver el recurso de casación número 5572/2001 (RJ 2006, 7203), en relación con el ejercicio de 1988, aquí, se trata del ejercicio de 1989.

TERCERO. En efecto, también aquí, como primer motivo, y según antes ha quedado señalado, se alega infracción de los apartados 3 y 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto de Sociedades (RCL 1978, 2837).

Parte la entidad recurrente de la consideración realizada en el fundamento de derecho quinto de la sentencia, en el sentido de entender acreditada la figura de la vinculación entre Industrias ... Gloria, SA, y Constr..., SA, en la medida en que, «a partir de enero de 1988 D. Iván, junto con su esposa y otros familiares íntimos eran titulares de 5002 acciones de Industrias ... Gloria (que constituían el 50,02 por 100 de su capital), y al mismo tiempo ambos cónyuges titulares del 100 por 100 del capital social de Constr.... En el mismo sentido se pronuncia el Informe ampliatorio de la Inspección, en su Fundamento de derecho 2.º, último párrafo de la página 10 y primero y segundo de la página 11); en donde se dice que la vinculación entre Constr..., SA, Industrias ... Gloria, SA, el Sr. Iván y su familiar queda plenamente encajada en el artículo 39 del RIS (RCL 1982, 2783, 2941) (Reglamento del Impuesto de Sociedades)».

Sin embargo, la discrepancia de la entidad recurrente se centra en entender que, según la normativa a su juicio infringida, lo procedente es aplicar en operaciones vinculadas el valor de mercado y no el valor contable o teórico, a lo que se añade que «el valor de mercado de cada una de las acciones de Industrias ... Gloria, SA, que D. Iván vende a Constr..., SA es de una peseta, y por lo tanto a este valor ha de estarse por ser el valor de mercado», siendo así que en anterior transacción, D. Vicente había vendido a Constr..., SA, sociedad controlada por D. Iván y su círculo familiar, un total de 4.998 acciones al precio de una peseta por acción.

Pues bien, como decíamos en la Sentencia de 5 de julio de 2006 (RJ 2006, 7203), la Sala anticipa su criterio en el sentido de que el motivo debe ser desestimado.

En efecto, los precios de transferencia se utilizan normalmente como técnica para lograr la finalidad principal, pero no única, de transporte de beneficios y pérdidas, entre distintas sociedades, razón por la que el legis-

lador adopta determinadas medidas, a través de los ajustes fiscales en las llamadas operaciones vinculadas, que afectan a las sociedades y socios en quienes concurren las circunstancias previstas en el artículo 16 de la Ley 61/1978 (RCL 1978, 2837), de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades y artículo 39 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (RCL 1982, 2783, 2941).

Pues bien, en el caso presente lo que se produce es la transmisión de las deudas de una sociedad a otra que tiene la posibilidad de compensarlas en el Impuesto de Sociedades a través de sus beneficios.

En efecto, del relato de hechos realizado con anterioridad, se deduce con meridiana claridad, que la finalidad de la adquisición por Constr..., SA, del 50 por 100 de las acciones de Industrias ... Gloria, SA, pertenecientes a la familia Espu..., por el precio de una peseta por acción, era la de trasladar a la primera de las empresas, las pérdidas de la segunda correspondientes a las acciones adquiridas, lo que se logró mediante el procedimiento de reclamar en junta general de Industrias Alim..., SA, dominada de forma indirecta por la familia Espu..., la reposición de pérdidas, siendo así que podría haberse producido la disolución de la sociedad en aplicación del artículo 150 de la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951 (RCL 1951, 811, 995), pero, claro es, sin posibilidad de obtener el beneficio fiscal derivado de la compensación de pérdidas con los beneficios de la sociedad en ganancias, que se intenta lograr, sin embargo, a través del procedimiento seguido.

Por otra parte, es claro y evidente que cualquier comprador independiente de las 4991 acciones de la sociedad Industrias ... Gloria, SA, hubiera exigido como mínimo, y así se refleja también la sentencia recurrida, la previa reposición de pérdidas por importe de 115.646.461 pesetas, para dejar reducido el patrimonio social a 0 pesetas.

Por ello, no puede extrañar que la sentencia que ahora se impugna, con apreciación correcta de los hechos, califique como negocio simulado o sin causa y esta declaración no se discute en el recurso de casación, el llevado a cabo mediante la venta por parte de D. Iván y familia a la entidad Constr..., SA, de las referidas 4991 acciones de Industrias ... Gloria, SA, al precio de 1 peseta por acción, siendo así que el valor teórico del conjunto de acciones antes indicadas era el ya expresado de -115.646.461 pesetas, y ello con la única finalidad y así se expresa en la sentencia, de «obtener algún beneficio (fiscal) respecto de la reposición de pérdidas que obligatoriamente iban a tener que asumir D. Iván y su familia por la titularidad de las acciones de una de sus empresas: Industrias ... Gloria, reposición de pérdidas que si bien no iba a poder ser compensada en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si podía absorberse, sin embargo, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de EEC (100 por 100 titularidad de dicho Emilio Espu...) por la vía de la dotación para la provisión por depreciación de valores mobiliarios, tal y como se efectuó en 1988 por importe de 231.528.969 ptas. y en 1989 por importe de 346.056.249 ptas.».

Frente a ello, no puede aceptarse la alegación en vía de recurso de un supuesto «valor de mercado» obtenido de una venta anterior de sus acciones por D. Vicente, tal como consta en el relato de hechos recogido en el fundamento de derecho primero de esta sentencia, pues aparte del carácter aislado de dicha venta, tal alegación no tiene otra finalidad que la de destruir la apreciación de la prueba realizada en la instancia y conclusión obtenida de ello en la sentencia, lo que no resulta posible en casación según reiterada jurisprudencia.

En definitiva, la declaración de simulación que, insistimos, no se ataca en el recurso de casación y el efecto producido por la confusión de personalidades, hace que no pueda hablarse de «depreciación de la cartera de valores» de Constr..., SA, ni de «provisión» para la misma, sino de «saneamiento del activo», no deducible según el artículo 14 de la Ley del Impuesto de Sociedades y 125.g) del Reglamento.

Por todo ello, se desestima el motivo.

CUARTO. En el segundo de los motivos, alega la entidad recurrente la existencia de infracción del principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución (RCL 1978, 2836), afirmándose «haber sido discriminada por parte de la Inspección de Hacienda, dándole un tratamiento de desfavor que ni está justificado ni es razonable; pues debiéndosele aplicar el valor de mercado, tratamiento que corresponde a las operaciones vinculadas, se le ha aplicado el valor contable o valor teórico, en clara discriminación con el otro socio de Industrias ... Gloria, SA, D. Vicente, que también vendió sus acciones a Constr..., SA, sin que tuviera vinculación de clase alguna con esta empresa, y cuya valoración era de una peseta la acción».

Al igual que se dijo en la Sentencia de 26 de julio de 2001 (RJ 2001, 6408), no puede aceptarse el motivo, pues la supuesta infracción del principio de igualdad se alega expresamente por primera vez en el presente recurso de casación, lo que conlleva que no se haya pronunciado sobre la cuestión la sentencia. Pero es que, a mayor abundamiento, no consta en el caso del Sr. Vicente la especial vinculación que si se da en el caso de la familia Espu....

QUINTO. Rechazados los motivos alegados, procede desestimar el presente recurso de casación.

Conforme al artículo 139 de la Ley de esta Jurisdicción (RCL 1998, 1741), procede también imponer las costas a la recurrente, señalándose como cifra máxima de honorarios del Abogado del Estado, la de 2000 euros.



Por lo expuesto en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo, nos confiere la Constitución (RCL 1978, 2836).

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación formulado por la representación procesal de Constr..., SA, contra la Sentencia dictada el 26 de julio de 2001, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso Contencioso-Administrativo seguido ante la misma bajo el núm. 1192/1998 (JUR 2001, 293922), con expresa imposición de las costas a la parte recurrente, si bien que limitando la cuantía de los honorarios del Abogado del Estado en la forma indicada el último de los fundamentos de derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Rafael Fernández Montalvo. Manuel Vicente Garzón Herrero. Emilio Frias Ponce. Manuel Martín Timón. Jaime Rouanet Moscardó.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martín Timón, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.

ANEXO XI

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 10 enero 2007

RJ Aranzadi 2007\407

Ponente: Excmo. Sr. D. *Juan Gonzalo Martínez Micó*

TRIBUTOS-INSPECCIÓN: Actuaciones inspectoras: suspensión: efectos: caducidad: examen: necesidad de previa fijación de un plazo para los procedimientos de comprobación e investigación tributaria: inexistencia: caducidad improcedente.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: Base imponible: operaciones vinculadas: especialidad en la valoración de ingresos y gastos: efectos jurídicos: valoración de ingresos y gastos: operaciones entre sociedades vinculadas: valoración a precios de mercado: carácter «*iuris et de iure*» de la presunción: prueba en contrario: inexistencia: liquidación procedente.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional –Sección Segunda– dictó Sentencia, en fecha 25-10-2000, parcialmente estimatoria del recurso deducido por la entidad mercantil «Productos ..., SA» contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 09-10-1997, en relación a liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Sociedades.

El TS desestima el recurso de casación interpuesto por la mercantil recurrente; con expresa imposición de las costas.

En la Villa de Madrid, a diez de enero de dos mil siete.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación num. 375/2001, interpuesto por Productos ..., SA contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 25 de octubre de 2000, recaída en el recurso de dicho orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 1550/1997 (JUR 2001, 72723) en materia de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1990, siendo la cuantía del mismo 309.666.399 ptas.

Comparece, como parte recurrida, la Administración del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Con fecha 28 de enero de 1994, la Oficina Nacional de inspección de Madrid instruyó al «Grupo Consolidado 15/», cuya sociedad dominante es «Productos ... S.A», acta modelo A02 (de disconformidad) por el concepto impositivo Impuesto sobre Sociedades (Declaración Consolidada) y período 1990 En dicha acta los Inspectores actuarios manifestaban lo siguiente: 1. La contabilidad y registros obligatorios se ajustan a las prescripciones del Código de Comercio (LEG 1885, 21), respecto a cada una de las sociedades integrantes del Grupo. En cuanto a la consolidación, el Grupo no lleva ningún registro contable y la Inspección no considera correcto el Balance consolidado presentado, si bien no impide determinar la Base Imponible; 2. Productos ..., SA forma de un grupo multinacional dedicado, principalmente, a la fabricación de medicamentos. La materia prima para la fabricación de medicamentos está constituida por los llamados principios activos que son adquiridos por Productos ..., SA a una sociedad del Grupo denominada F. Hoffmann-... Ltd. residente en Basilea (Suiza). De acuerdo con el art. 16.3 de la Ley 61/1978 (RCL 1978, 2837), las operaciones entre ambas sociedades tienen el carácter de vinculadas y deben valorarse, fiscalmente, a precios de mercado; 3. En la compra de determinados principios activos existe un mayor precio de adquisición de 232.529.603 ptas que representa un 88-47 por 100 de la totalidad de dicho precio. El exceso ha sido calculado comparando los precios del mercado español con los estipulados entre las empresas del grupo; 4. En la compra de otros principios activos no se ha podido establecer la diferencia de precios dado que los vende con carácter exclusivo la sociedad suiza y en el mercado español sólo los utiliza Productos ..., SA; en consecuencia, el exceso de precio se ha calculado, en este caso, aplicando el mismo porcentaje de exceso existente en el supuesto anterior, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 168 y 169.1.g y 2.h) del Reglamento de 1982 (RCL 1982, 2783, 2941), resultando un exceso de 1.223.626.635



ptas; 5. La Base Imponible debe incrementarse por los dos conceptos anteriores en 1.456.156.238 ptas; 6. En la contabilidad existen una serie de gastos: pagos de inscripción de médicos a congresos, regalos, viajes, hoteles, etc., denominados por la Entidad «gastos de promoción», que no tienen la consideración de fiscalmente deducibles y que importan la cantidad de 64.504.130 pta.; 7. la Entidad «Productos ... S.A», contabilizó una disminución de patrimonio por importe de 1.098.914.000 ptas., derivada de una serie de operaciones con acciones de la entidad «... Andreu S.A», tal disminución de patrimonio no existe puesto que del conjunto de operaciones realizadas «Productos ... S.A», no ha obtenido resultado alguno, ni positivo ni negativo, por ello procede incrementar la Base Imponible declarada en la cuantía de la disminución patrimonial no admitida. El expediente se calificó de infracción tributaria grave; no obstante de conformidad con el art. 77.3.c) de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490), el sujeto infractor es la sociedad dominante, por lo que la sanción correspondiente se recoge en acta modelo A02 que se extiende con esta misma fecha. Efectuada la pertinente propuesta de liquidación resultó una Deuda Tributaria de 553.616.119 pta; en el Informe ampliatorio al acta instruida se precisaron los fundamentos de las propuestas contenidas en aquélla.

SEGUNDO. El Jefe de la Oficina Nacional de inspección de Madrid dictó, el 29 de mayo de 1995, Acuerdo por el que se ratificaba en parte la propuesta contenida en el acta; en lo relativo a la disminución patrimonial se admitió, por tal concepto, la cantidad de 576.930.060 ptas; practicada la correspondiente liquidación, resultó una Deuda Tributaria de 309.666.399 ptas El Acuerdo fue notificado a la Entidad interesada el 1 de junio de 1995.

TERCERO. Contra el Acuerdo anterior Productos ..., SA interpuso, el 15 de junio de 1995, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Central (TEAC), que, en resolución de 9 de octubre de 1997 (R.G. 4608-95; R.S. 408-96), acordó: 1.º Estimar en parte la presente reclamación; 2.º Anular la liquidación impugnada; y 3.º Ordenar a la Oficina Nacional de inspección de Madrid la práctica de nueva liquidación conforme a los pronunciamientos recogidos en la presente Resolución.

En la reclamación interpuesta se plantearon las cuestiones relativas a determinar: 1.º Si se ha producido o no la caducidad del expediente por interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras; 2.º Si la Entidad recurrente, al operar con otra sociedad del Grupo, utilizó precios de transferencia o, lo que es lo mismo, precios distintos a lo que se hubiesen pactado entre sociedades independientes; y 3.º Si los denominados por la Entidad «Gastos de Promoción» tienen o no el carácter de fiscalmente deducibles.

En el escrito de reclamación se solicitó también la suspensión de la liquidación impugnada, concedida por este Tribunal Central mediante Providencia de 23 de junio de 1995.

CUARTO. Contra la resolución del TEAC, PRODUCTOS ..., SA interpuesto recurso Contencioso-Administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, cuya Sección Segunda dictó sentencia, con fecha 25 de octubre de 2000 (JUR 2001, 72723), con la siguiente parte dispositiva: «FALLAMOS: Que estimando en parte el recurso Contencioso-Administrativo formulado por la Procuradora, D.ª María Luisa..., en nombre y representación de la sociedad Productos ..., SA, contra la resolución de fecha 9 de octubre de 1997, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, debemos declarar y declaramos que dicha resolución es nula en relación con la no admisión como gasto deducible de la partida a la que se refiere el Fundamento Jurídico Quinto de esta sentencia, siendo conforme a Derecho en todo lo demás; sin hacer mención especial en cuanto a las costas».

QUINTO. Contra la citada sentencia Productos ..., SA preparó ante el Tribunal «a quo» el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala, desarrollándose después, procesalmente, conforme a las prescripciones legales, y formalizado por la representación procesal de la Administración recurrida su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló, por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 9 de enero de 2007.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Micó,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Los pronunciamientos de la sentencia recurrida sobre los motivos de impugnación de la resolución del TEAC objeto de recurso fueron los siguientes:

1) Caducidad del procedimiento administrativo al amparo de lo establecido en el art. 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RCL 1986, 1537, 2513, 3058) y jurisprudencia interpretadora, al haberse producido una interrupción de las actuaciones inspectoras por más de seis meses.

En los «procedimientos de comprobación e investigación tributaria» la Ley no fija un plazo de duración a dichas actuaciones; incluso el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo (RCL 1993, 1644, 2128), de modificación de determinados procedimientos tributarios, en el Anexo 3 contempla los «procedimientos de comprobación e investigación tributaria», como procedimientos que «no tienen plazo prefijado para su terminación». Por otra parte, el art. 10 de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490)precisa que se regularán, en todo caso, por Ley: «d) Los plazos de prescripción o caducidad y su modificación».

En consecuencia, ante la inexistencia de la fijación de la duración del plazo para los procedimientos de comprobación e investigación por disposición legal, no procede la aplicación de la caducidad a los mismos, sin que ello sea óbice a la aplicación de la prescripción.

2) Improcedencia de los ajustes propuestos por la Inspección en relación con los precios de transferencia.

La Inspección aplicó el criterio del art. 16.3, de la Ley 61/78 (RCL 1978, 2837), del Impuesto sobre Sociedades, que dispone: «no obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de operaciones entre Sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre Sociedades independientes».

Para ello valoró las operaciones y precios de adquisición de dichos productos por diversas sociedades españolas.

La Sala de instancia entiende que la Administración, en relación con dichos productos, ha aplicado correctamente el criterio legal sobre valoración de los «precios de transferencia», partiendo para ello de los precios de adquisición y venta de esos productos fijados entre empresas españolas. La impugnación de dicha valoración se debería centrar, en todo caso, en la improcedencia o inexactitud de los precios medios tomados por la Inspección para fijar el importe de dichas operaciones; cantidades que no se discuten, sin que, por otra parte, cobre relevancia en dicho cálculo el coste de producción de los productos valorados, al tenerse en cuenta asépticamente la finalidad del producto farmacéutico en sí y su valor en el mercado.

En consecuencia, confirmó el criterio de valoración aplicado por la Administración.

3) Deducibilidad de los «gastos de promoción».

Dice la sentencia recurrida que al art. 13 de la Ley 61/78, de 27 de diciembre (RCL 1978, 2837), del Impuesto sobre Sociedades, establece: «Para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan». A continuación, el precepto enumera una serie de partidas que considera como «deducibles»; entre ellas, el citado art. 13.d), comprende «las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos o hayan prestado servicios relacionados con la actividad económica productiva correspondiente».

Esta concreta partida, como se desprende de los supuestos que contempla, se incardina en el ámbito de la «actividad económica» de la sociedad, es decir, en la esfera de las relaciones laborales o de servicios prestados a la sociedad, al referirse a «gastos» de «personal», de carácter «social» o de «previsión social», pero en el estricto ámbito empresarial. De ahí que la «necesidad» del gasto se predique de esa «contraprestación directa o indirecta» de «servicios personales».

El correctivo legal a la amplia descripción o enumeración de «gastos deducibles» se encuentra en el art. 14, de la citada Ley, que describe las «partidas no deducibles», distinguiendo de los «donativos», que son gastos deducibles, «las liberalidades, cualquiera que fuera su denominación».

Del precepto citado, se desprende que la «necesidad» del gasto es tendencial, en el sentido de que han de estar orientados o dirigidos a la «obtención» de ingresos. Esta característica del «gasto necesario» puede ser contemplada desde una doble perspectiva: primera, positiva, como concepción económica de obtención del beneficio; criterio que sigue el citado art. 13, de la Ley 61/78, en el que gasto e ingreso están directamente relacionados, al entender el gasto como un costo de los rendimientos obtenidos. Y, segunda, negativa, como contraria a «donativo» o «liberalidad»; criterio mantenido en el art. 14.1.e), de la Ley 43/95, de 27 de diciembre (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164), del Impuesto sobre Sociedades, y doctrina jurisprudencial (TSSS. 17 de febrero de 1987 [RJ 1987, 649], 20 de septiembre de 1988 [RJ 1988, 7195], 20 de enero de 1989 [RJ 1989, 149], 27 de febrero de 1989 [RJ 1989, 1447], 14 de diciembre de 1989 [RJ 1989, 9699], 25 de enero de 1995 [RJ 1995, 443], entre otras).

Ambos criterios no son incompatibles, sino complementarios, al contemplar la «necesidad del gasto» desde esa doble perspectiva.

En este sentido, y siguiendo este criterio interpretativo, se puede concluir que en el concepto de «gasto necesario» subyace una fundamentación finalística del mismo, ligada al concepto de partida deducible, y, por tanto, al de coste en la obtención de ingresos.

Desde el anterior punto de vista, los gastos causados por el sujeto pasivo del Impuesto, constituidos por atenciones a clientes («obsequios», «regalos», invitaciones o análogos), distintos de los gastos de promoción, publicidad o de propaganda del producto en la apertura o prospección de nuevos mercados, no tienen esa consideración de «necesarios», como declara la jurisprudencia antes citada, al tratarse de gastos «convenientes», que derivan más de un uso social, cuyo fundamento es distinto al propio de «gasto necesario» fiscal. En consecuen-



cia, las «primas u obsequios», las «aportaciones y subvenciones», los «premios, becas y viajes de estudios», no tienen el carácter de gastos deducibles.

Sin embargo, los correspondientes a «información sobre medicamentos», en los que se comprenden los gastos por el concepto de «visita médica, prospectos, muestras gratuitas, etc.», pueden calificarse como «gastos promocionales» de los productos elaborados por la sociedad, al estar estrechamente ligados a la obtención de ingresos, es decir, de ampliación del mercado de la sociedad y captación de nuevos clientes.

En este sentido, conviene recordar que el anterior criterio legal y su interpretación jurisprudencial ha sido cambiado en la nueva normativa del Impuesto, y así el art. 14.e), de la vigente Ley 43/1995, de 27 de diciembre (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164), del Impuesto sobre Sociedades, incluye entre los «gastos no deducibles» los «donativos y liberalidades», aclarando que «no se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos».

La sentencia de instancia acogió en este punto el recurso (Fundamento de Derecho Quinto).

SEGUNDO. Dos son los motivos en los que la entidad recurrente basa su recurso de casación:

1) El recogido en la letra d) del art. 88.1 de la Ley de la Jurisdicción (RCL 1998, 1741), por infracción de los arts. 31 del Reglamento General de Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (RCL 1986, 1537, 2513, 3058), y 43 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), de Procedimiento Administrativo Común y de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas relativos a la caducidad de las actuaciones inspectoras.

2) El recogido en la letra d) de dicho artículo por infracción del art. 16 de la Ley 67/1978, de 27 de diciembre (RCL 1978, 2837), del Impuesto sobre Sociedades.

TERCERO. La parte recurrente entiende que la sentencia cuya casación se pretende está infringiendo lo dispuesto en el apartado 2 del art. 31 del Reglamento General de inspección (RCL 1986, 1537, 2513, 3058) y en el art. 43 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), por cuanto lo que dichos preceptos establecen es la perención del procedimiento en el ámbito tributario, no la caducidad del derecho que se pretende ejercitar.

A este respecto, es de recordar que esta Sección ha dicho recientemente (sentencia de 4 de abril de 2006; recurso de casación en interés de la Ley num. 71/2004 [RJ 2006, 2050]), que una de las notas que en nuestro Derecho caracterizan a los procedimientos tributarios es la de su especialidad. Prescindiendo del sistema anterior a la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 (RCL 1958, 1258, 1469, 1504 y RCL 1959, 585) (LPA), en el que la Ley de Bases de Procedimiento Administrativo de 19 de octubre de 1889 y los reglamentos dictados para su ejecución mantenían un amplio mosaico de procedimientos en función de los distintos Departamentos, como ha puesto de relieve el Tribunal Supremo (SSTS 18 de noviembre de 1992 [RJ 1992, 8992] y de 4 de diciembre de 1998 [RJ 1998, 10204]), dicha LPA, frente a la declaración genérica de su art. 1.º, en la Disposición Final Primera autorizó al Gobierno para señalar los procedimientos especiales que, por razón de la materia continuaban vigentes. En uso de dicha facultad el Decreto de 10 de octubre de 1958 (RCL 1958, 1695), contempló como tal, en su número 9, los procedimientos de liquidación, inspección, investigación y gestión de los diferentes impuestos y contribuciones, que, en principio quedaban sustraídos a la aplicación directa de las normas generales. No obstante, es cierto que esa especialidad, inicialmente, sólo se predicaba de las normas contenidas en los Títulos IV y VI, salvo el Capítulo I de éste, y en el Capítulo II del Título I. Pero con posterioridad la Ley General Tributaria de 1963, Ley 230/1963, de 28 de diciembre (RCL 1963, 2490) (LGT/1963, en adelante), en su art. 9.º, señaló un peculiar orden de prelación de fuentes en el terreno fiscal. Así dispuso que los tributos se regirán por dicha Ley General, por las Leyes propias de cada uno de ellos y por los Reglamentos, en especial, de gestión, recaudación, inspección y de las reclamaciones económico-administrativas, relegando a la categoría de Derecho supletorio «las disposiciones generales del Derecho administrativo» (art. 9.º2). Sucedió, por tanto, que una norma de igual rango que la LPA, posterior a ella y de carácter especial, estableció un distinto orden de aplicación de las normas, en el ámbito tributario; de manera que las normas reglamentarias sobre gestión e inspección de los tributos tenían prevalencia sobre las disposiciones de la LPA, a las que se atribuye la función de Derecho supletorio de aquéllas.

Aunque un amplio sector de la doctrina ha considerado sin justificación suficiente este tradicional prurito de la especialidad de la Administración financiera, el criterio se mantiene en la Disposición Adicional 5.ª de la LRJ-PAC (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), al establecer que «los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley».

Esta declaración de subsidiariedad de la LRJ y PAC excluyó a los procedimientos tributarios del mandato de adecuación contenido en la Dis. Adicional 3.ª de la propia Ley. Por ello el RD 803/1993, de 28 de mayo (RCL

1993, 1644, 2128), modificó determinados procedimientos tributarios para precisar algunas consecuencias que en el campo tributario produjo la aplicación supletoria de dicha Ley.

Por consiguiente, el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación no atribuía al interesado otro derecho que el de hacerlo constar así al interponer los recursos procedentes y a efectos de la posible responsabilidad disciplinaria del funcionario responsable, y lo mismo, prácticamente, se desprendía del art. 42 de la Ley 30/1992, antes y después de su reforma por la 4/1999, de 13 de enero (RCL 1999, 114, 329). Si bien debe hacerse constar que esta Ley ha añadido un nuevo párrafo a la mencionada Disposición Adicional 5.^a, según el cual «en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria». Por otra parte, tanto en el procedimiento administrativo común como en los procedimientos tributarios arts. 99.2 de la Ley Procedimental de 1958 (RCL 1958, 1258, 1469, 1504 y RCL 1959, 585), art. 92 de la Ley 30/1992 y arts. 105 y 106 LGT (RCL 1963, 2490), al incumplimiento de los plazos de resolución o de duración de los expedientes por la Administración no puede anudarse, sin más, el efecto de caducidad de los mismos. Es más: el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modificaron determinados procedimientos tributarios, especialmente en relación, como dice su Preámbulo, con aquellos procedimientos en que, «por carecer de una regulación propia de los plazos para su resolución o de los efectos de la falta de resolución dentro de los plazos correspondientes, se rigen por las disposiciones generales reguladoras del procedimiento administrativo común, dado su carácter supletorio (sic)», estableció art. 1.^oc) y Anexo 3 que no tenían plazo prefijado para su terminación «los procedimientos de comprobación e investigación tributaria previstos en los arts. 104 y 109 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (RCL 1963, 2490), General Tributaria», precepto este que, validado por la Sentencia de esta Sala de 4 de diciembre de 1998 (RJ 1998, 10204), ha de considerarse tuvo vigencia hasta la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero (RCL 1998, 545) de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, arts. 23 y 29, con lo que el plazo de duración coincidía con el de prescripción del citado derecho a liquidar (Cfr.SSTS 20 de abril de 2002 [RJ 2002, 5912] y 17 de marzo de 2003 [RJ 2003, 2852]).

Partiendo de estas premisas, es de tener en cuenta que:

a) Si bien el art. 42.2 LRJ-PAC (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), en su redacción originaria anterior a la Ley 4/1999 (RCL 1999, 114, 329), estableció un plazo máximo de tres meses para resolver los procedimientos administrativos, siempre que no se estableciera de modo expreso un plazo específico, sin embargo, en aplicación de la Disposición Adicional Quinta, según la cual los procedimientos tributarios se regirían por su propia normativa, se dictó el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo (RCL 1993, 1644, 2128), en el que se distinguían tres categorías de procedimientos tributarios: los del Anexo I que habían de resolverse en el plazo de un mes; los del Anexo II que habían de resolverse en el plazo de seis meses; y, finalmente los del Anexo III que no tenían plazo prefijado para su terminación. Y de esta regulación se deducían dos consecuencias: 1.^o) los procedimientos tributarios más importantes, en especial los de comprobación e investigación y de apremio, no se sometían a plazo alguno, fuera de los plazos de prescripción; y 2.^o) en la inmensa mayoría de los procedimientos tributarios el silencio era negativo, en contra del principio general establecido en la LRJ y PAC.

b) El Real Decreto fue impugnado por el Consejo General de la Abogacía Española en recurso Contencioso-Administrativo que fue resuelto por sentencia de este Alto Tribunal de 4 de diciembre de 1998(RJ 1998, 10204), de la que resulta:

- 1.^o La Sala no compartió la tesis de que la falta de señalamiento de un plazo en el Real Decreto impugnado abriera la posibilidad de acudir, «supletoriamente», a la aplicación del plazo residual del art. 42.2 LRJ y PAC, porque el Anexo del Real Decreto no contenía ninguna laguna que debiera ser suplida mediante normas ajenas.
- 2.^o El no tener plazo prefijado para su terminación no equivalía a que los procedimientos pudieran ser indefinidos, eternos, «que estuvieran abiertos toda la vida», sino que significaba que el plazo para su conclusión era tan extenso como el de la prescripción del derecho a que se refieren los procedimientos, con lo que se sustituía la caducidad del expediente y, en su caso, la generación del silencio administrativo, por la extinción del derecho. La interpretación de que la falta de señalamiento de un plazo específico suponía que el expediente hubiera de ser concluido antes de que transcurriese el plazo de prescripción, es lo que llevó a la Sala 3.^a del TS, en sus sentencias de 28 de febrero de 1996 (RJ 1996, 1764) y 28 de octubre de 1997 (RJ 1997, 7150), a entender que la interrupción durante más de seis meses, por causas no imputables al interesado, de las actuaciones inspectoras, determinaba que el inicio de éstas no afectase al plazo de prescripción que se estaba ganando cuando dieron comienzo.
- 3.^o El Real Decreto 803/1993 (RCL 1993, 1644, 2128)no vulneraba la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) en razón a que ésta tenía carácter supletorio respecto de los procedimientos tributarios. Por tanto, no desarrollaba la Ley, sino que participaba de la naturaleza de los reglamentos «*extra legem*». El Real Decreto lo que trataba de evitar era la aplicación supletoria de la Ley 30/1992



en aquellos procedimientos que por estar incompletamente regulados en las normas tributarias, presentaban lagunas susceptibles de ser resueltas con arreglo a dicha Ley.

4.º La existencia de especialidades propias del procedimiento tributario, que lo separen de las reglas generales, no vulnera ningún mandato constitucional.

c) La derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero (RCL 1998, 545), LDGC, modificaría la situación contemplada en la Sentencia a que se refiere el presente recurso incorporando las siguientes reglas: 1.º) el plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria se establece en seis meses, salvo que la normativa aplicable fijase uno distinto (art. 23); 2.º) el plazo máximo para llevar a cabo 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 mismas (art. 29.1); y 3.º) cuando se tratase de actuaciones de especial relevancia, o cuando se descubrieran nuevas actividades profesionales o empresariales del investigado, el plazo anterior podía prolongarse por otros doce meses (art. 29.1).

Las consideraciones expuestas llevaron a esta Sala a declarar en la sentencia citada de 4 de abril de 2006, como doctrina legal, que «a los procedimientos de inspección tributaria iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, no les es aplicable el plazo máximo de duración de 12 meses, establecido en el art. 29-1, párrafo primero, de aquella Ley, aunque pudiera transcurrir tal espacio de tiempo con posterioridad a la entrada en vigor de la misma Ley, sin que hubiesen concluido las actuaciones».

A la vista de lo expuesto no es posible admitir el primer motivo casacional articulado por PRODUCTOS ..., SA.

CUARTO. La sentencia cuya casación se pretende considera conforme a Derecho el ajuste de la base imponible (por importe de 232.529.603 ptas) propuesto por la Inspección como consecuencia de la pretendida aplicación de lo dispuesto en el art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RCL 1978, 2837).

La entidad recurrente entiende que en este punto la Sentencia objeto del presente recurso de casación infringe el ordenamiento jurídico y, en concreto, el art. 16.3 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que dispone lo siguiente: «cuando se trate de operaciones entre sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes».

Como dice la parte recurrente, dicho precepto fue introducido con el objeto de evitar los resultados perniciosos que para la Hacienda podía suponer la utilización abusiva de los denominados precios de transferencia. Es decir, de aquellos precios fijados en las operaciones realizadas entre empresas vinculadas, superiores o inferiores, a los que serían fijados por partes independientes en el mercado. De este modo se establecía una regla especial de valoración aplicable en principio a los supuestos en los que las operaciones fuesen realizadas entre entidades vinculadas.

Se trata, pues, de determinar, como decía la resolución del TEAC, si la Entidad interesada, al operar con otra sociedad del Grupo, utilizó precios de transferencia o, lo que es lo mismo, precios distintos a los que se hubiesen pactado entre sociedades independientes.

1) En términos generales, existe precio de transferencia cuando en la relación económica existente entre dos entidades vinculadas se fija un precio distinto, superior o inferior, a aquél que sería acordado entre dos sociedades independientes. La finalidad primordial de los precios de transferencia es trasladar los beneficios de una empresa a otra, lo que puede suponer, si se trata de dos entidades sujetas a una misma soberanía fiscal, la elusión del pago del Impuesto sobre Sociedades dado que los beneficios se tenderán a situar en aquella sociedad o sociedades del grupo con una situación permanente o cuasi-permanente de pérdidas de manera que éstas absorban la totalidad o la mayor parte de aquéllos. Este traslado de beneficios mediante los precios de transferencia se realiza, igualmente, entre sociedades sujetas a distintas soberanías fiscales con el fin de colocar los beneficios en los países de menor nivel impositivo. Los trasvases de beneficios hacia estos países habían alcanzado tales dimensiones que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ya recomendó, en 1979, a los Gobiernos de los Estados miembros «Invitar a sus Administraciones Fiscales, cuando examinen y, en caso necesario, ajusten los precios de transferencia practicados entre empresas asociadas para calcular sus beneficios impositivos, a tener en cuenta las consideraciones y métodos expuestos en el informe elaborado por el Comité, con vistas a llegar a precios de libre competencia para las mercancías, la tecnología y los servicios que se intercambian entre empresas asociadas o para los préstamos entre ellas» (Rapport du Comité des Affaires Fiscales de la OCDE, 1979). Según este Informe, para concretar si un determinado precio de transferencia se ajustaba al principio de precio de libre competencia era necesario comparar aquél con el precio fijado en operaciones similares realizadas entre entidades independientes.

2) Ciertamente que la fijación de un precio de mercado, con el que poder comparar el posible precio de transferencia, es tarea harto difícil dado que, a veces, las transacciones entre sociedades vinculadas son tan peculiares que no existe un mercado claramente definido de las mismas en el ámbito de las empresas indepen-

dientes; no obstante, para concretar un precio de mercado, a los efectos que aquí interesan, son necesarias las siguientes premisas: 1.^a Hay que tomar como referencia el mismo mercado en términos geográficos, dado que en la fijación de los precios intervienen no sólo la oferta y la demanda que del producto contemplado pueda existir (si la oferta aumenta el precio tiende a bajar y viceversa, si la demanda aumenta el precio tiende a subir y viceversa), sino que también influyen otros factores de muy variada índole como puede ser el nivel de renta *per cápita*, el grado de desarrollo económico, el régimen político, la situación de monopolio u oligopolio en que se suministre el producto en cuestión, etc.; la concurrencia de todo ello determina la formación de un precio para un producto en el país de que se trate, precio que, en la gran mayoría de los casos, será diferente del que exista en los demás países para el mismo producto; 2.^a Las operaciones que se comparan han de referirse a una mercancía igual o similar; 3.^a Las transacciones comparadas tienen que tener un volumen equivalente, dado que el precio de un bien está en función del número de operaciones que del mismo se realicen, generalmente, en un mayor volumen de operaciones el precio será inferior al que se fije para una operación aislada; 4.^a El tramo en el que se realicen las operaciones comparadas ha de ser el mismo pues los precios varían según que la transacción se haya efectuado entre fabricante y mayorista, mayorista y minorista, o minorista y consumidor final; y 5.^a Por último, las operaciones comparadas han de ser realizadas en el mismo período de tiempo.

Para salvar los problemas existentes en orden a fijar un precio de mercado, y siguiendo el Informe de la OCDE, se han propuesto dos métodos alternativos: A) Método del precio de reventa, el precio de reventa: es el precio al que el comprador de la mercancía vende ésta a la clientela independiente; de este precio de reventa se deduce un margen adecuado y la diferencia será el precio de plena concurrencia del vendedor inicial; y B) Método del coste incrementado: en este sistema se parte del precio de coste de la mercancía para el vendedor y se le añade un margen de beneficio idóneo, siendo la suma resultante el precio de plena concurrencia. Estos métodos, como puede apreciarse, trasladan el problema de establecer un precio de mercado, que sirva de referencia, al de calcular un margen de beneficio adecuado.

3) Dentro del sistema tributario español, la Ley 61/1978 (RCL 1978, 2837), del Impuesto sobre Sociedades, disponía en su art. 16.1 y 3 que: «Los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la Sociedad. No obstante, cuando se trate de operaciones entre Sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre Sociedades independientes», expresándose prácticamente en los mismos términos los arts. 38 y 39 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 15 de octubre de 1982 (RCL 1982, 2783, 2941). Consiguientemente, una vez que ha sido probada la vinculación entre dos sociedades será necesario demostrar que la operación u operaciones realizadas entre aquéllas lo han sido por un precio distinto al de mercado, dado que la vinculación entre dos o más entidades no implica, automáticamente, la presunción de que en sus transacciones estén utilizando precios diferentes a los de mercado.

Una vez probada la existencia de precios distintos, habrá que valorar las operaciones vinculadas a precio de mercado; en el caso de que aquéllas sean similares a otras que se efectúen en el mismo mercado entre entidades independientes, la valoración no supondrá ningún problema; sin embargo, cuando ello no ocurra, tendrán que utilizarse otros sistemas para realizar la referida valoración; en este sentido, el art. 169.1 del Reglamento de 1982 decía que «en los casos a que se refieren las letras a) (Valoración de operaciones vinculadas), b), c) y d) del apartado 1 del artículo precedente, serían de aplicación, entre otros, a elección de la Administración, alguno o varios de los métodos que enumeraba. Esta enumeración tenía carácter meramente enunciativo lo que implicaba que se pudieran utilizar métodos no contenidos en la misma; ahora bien, sea cual fuere el sistema que se fuera a emplear para la fijación del «precio de mercado», era necesario que, en la medida de lo posible, concudiesen los requisitos descritos más arriba.

4) En el presente caso, «Productos ..., S.A.», en el ejercicio comprobado, efectuó, a una sociedad del Grupo residente en Suiza, compras de principios activos para la elaboración de sus productos farmacéuticos. Parte de los principios activos adquiridos no eran vendidos en exclusiva por aquélla (nitrazepan, sulfametoxazol, trimetoprima y amitriptilina), mientras que respecto de los restantes la Entidad vendedora detentaba la exclusividad de su venta.

En relación con los principios activos que la sociedad suiza no vende en exclusiva, la Inspección entendió que se estaban utilizando precios de transferencia por lo que, en aplicación del art. 16 de la Ley 61/1978 (RCL 1978, 2837), se procedió a valorar las operaciones a precio de mercado, concretándose éste en base a los datos aportados por distintos laboratorios españoles que habían adquirido los mismos principios. Este proceder de la Inspección, confirmado por el TEAC y por el Tribunal de instancia, ha de estimarse totalmente correcto ya que ha quedado plenamente demostrado por aquélla, a juicio de la sentencia recurrida, la identidad entre los principios adquiridos por la recurrente y los adquiridos por otros laboratorios españoles, así como las diferencias en los precios entre unas y otras adquisiciones que, al existir una identidad de producto, no resultan justificadas.

En cambio, respecto a los principios activos que la Sociedad suiza vende en exclusiva, la Inspección, para calcular el precio de mercado, aplicó el mismo porcentaje de exceso existente en la adquisición de los principios

activos que aquélla no vende en exclusiva, resultando, consiguientemente, el mismo margen de venta, en la Sociedad vendedora, para todos los principios activos, los vendiese o no en exclusiva. Este criterio fue desautorizado por el TEAC dado que una entidad no tiene un margen único para todos los productos que vende, sino que aquél resulta de la concurrencia de una serie de factores como la mayor o menor aceptación del producto, el detentar o no la exclusiva en la venta del mismo, el volumen de ventas, etc.; en definitiva, que el margen de venta de un producto no puede ser trasladado a otro por el simple hecho de que ambos sean comercializados por la misma entidad. En consecuencia, el TEAC dejó sin efecto el incremento de base imponible que, por tal concepto, efectuó la Inspección cifrado en 1.223.626.635 ptas.

5) Como hemos dicho en nuestra sentencia de 14 de febrero de 2006 (Rec. casación num. 2007/2001 [RJ 2006, 782]), a propósito de problema muy similar planteado por la misma entidad recurrente, la trascendencia jurídica que tiene la regulación del art. 16.3 de la LIS (RCL 1978, 2837), así como la concurrencia de los presupuestos a que se condiciona su aplicación, es la de que invierte la carga de la prueba. Es el recurrente quién ha de acreditar que el precio de mercado fijado por la Administración en aplicación de los criterios establecidos en el art. 169 del Reglamento del Impuesto de Sociedades de 1982 (RCL 1982, 2783, 2941) y complementarios es erróneo. Por eso, es sustancialmente correcto el razonamiento que al respecto formula la Audiencia Nacional cuando afirma: «La Sala entiende que la Administración, en relación con dichos productos, ha aplicado correctamente el criterio legal sobre valoración de los «precios de transferencia», partiendo para ello de los precios de adquisición y venta de esos productos fijados entre empresas españolas. La impugnación de dicha valoración se debería centrar, en todo caso, en la improcedencia o inexactitud de los precios medios tomados por la Inspección para fijar el importe de dichas operaciones; cantidades que no se discuten, sin que, por otra parte, cobre relevancia en dicho cálculo el coste de producción de los productos valorados, al tenerse en cuenta asépticamente la finalidad del producto farmacéutico en sí y su valor en el mercado».

Es decir, la entidad recurrente ha de acreditar que el precio fijado de mercado por la Administración es erróneo, siendo insuficiente para el éxito del recurso que alegue, nuevamente, las limitaciones de los criterios que al efecto establece el texto reglamentario y aquéllos a las que se remita el informe de la OCDE sobre la cuestión.

Como esta actividad probatoria positiva no ha sido llevada a cabo por la entidad recurrente, que se ha limitado a alegar la inaplicabilidad e insuficiencia de los criterios reglamentarios, procede la desestimación del motivo, y, en definitiva, del recurso.

QUINTO. En materia de costas y en virtud de la desestimación que se acuerda procede su imposición a la entidad recurrente, en virtud de lo dispuesto en el art. 139 de la Ley Jurisdiccional (RCL 1998, 1741), sin que la cuantía de los honorarios del Letrado de la Administración recurrida exceda de los 2.750 euros.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emana del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación formulado por la Procuradora D.^a María Luisa Sánchez Quero, en nombre y representación de Productos ..., SA, contra la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 25 de octubre de 2000 (JUR 2001, 72723), recaída en el recurso Contencioso-Administrativo al principio reseñado, con expresa imposición de costas a la parte recurrente, que no debe exceder, en cuanto a la cuantía de los honorarios del Letrado de la Administración recurrida, de la cantidad indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Rafael Fernández Montalvo. Manuel Vicente Garzón Herrero. Juan Gonzalo Martínez Micó. Emilio Frías Ponce. Manuel Martín Timón. Jaime Rouanet Moscardó. Rubricados.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martínez Micó, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la “comunitarización” de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica “Jaime García Añoveros” sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.^a José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiquera Pérez.
- 30/06 Cohesin policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el modelo de armonización fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho Interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?.
Autora: Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América Central y República Dominicana.
Autores: Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.
Autora: Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.
Autores: Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.