



**Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 18  
Feb. 2009, rec. 1934/2006**

Ponente: Garzón Herrero, Manuel Vicente.

Nº de Recurso: 1934/2006

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Tipo de recurso de la resolución: CASACION

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Valoración de un terreno objeto de arrendamiento financiero. Dedución para evitar la doble imposición de dividendos procedentes de sociedades que tributan en régimen de transparencia fiscal. Provisión por depreciación de valores: método de cálculo para la determinación de la regularización. Partidas imputadas a colaborador no consideradas deducibles. GESTIÓN TRIBUTARIA. Ampliación del plazo para llevar a cabo las actuaciones de comprobación. Modificación de bases declaradas. CONSTITUCIONALIDAD. Constitucionalidad de las normas que regulan la A.E.A.T. Cobertura constitucional de la Ley 31/1990. No es inconstitucional la percepción por los funcionarios de la Agencia de un complemento relacionado con el resultado del trabajo. ACTO ADMINISTRATIVO. Doctrina de los actos propios de la Administración.

Normativa aplicada

**TEXTO**

En la Villa de Madrid, a dieciocho de febrero de dos mil nueve

**SENTENCIA**

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 Ordinario interpuesto por la entidad Promotora de Informaciones, S.A., representada por el Procurador D. Argimiro Vázquez Guillén y, estando promovido contra la sentencia dictada el 16 de febrero de 2006, 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 número 917/06, en materia de Impuesto de Sociedades, en cuya casación aparece, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 16 de febrero de 2006 , y en el recurso antes referenciado, dictó Sentencia con la siguiente parte dispositiva: "FALLAMOS: Desestimar el Recurso Contencioso Administrativo interpuesto por la Entidad PROMOTORA DE INFORMACIONES S.A. (PRISA), como sociedad dominante del Grupo Consolidado 2/91, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de septiembre de 2003, a que las presentes actuaciones se contraen, y confirmar la resolución impugnada por su conformidad a Derecho. Sin imposición de costas."

**SEGUNDO.-** Contra la anterior sentencia, la representación procesal la entidad Promotora de Informaciones, S.A. formuló Recurso de Casación al amparo de seis motivos: Primero.- Vulneración de lo dispuesto en los artículos 66, 103 y 134 de la Constitución y doctrina del Tribunal Constitucional. Segundo .- Vulneración de lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley 1/98 de Derechos y Garantías del Contribuyente y artículo 64 de la Ley 230/63 General Tributaria. Tercero .- Infracción de lo dispuesto en los artículos 13 e) de la Ley 612/78, de 27 de diciembre , reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en la Disposición Adicional Séptima (núm. 6) de la Ley 26/88 y artículo 9.3 de la Constitución. Cuarto .- Vulneración de lo dispuesto en los artículos 3.1, 11 y 12 de la Ley 61/78, de 27 de diciembre , reguladora del Impuesto sobre Sociedades y artículo 24 de la Constitución Española, en su manifestación de incongruencia omisiva. Quinto .- Vulneración de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley 61/78, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Sexto .- Vulneración de lo dispuesto en los artículos 19.4 y 24.3 de la Ley 61/78, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades . Termina suplicando de la Sala se dicte sentencia por la que se estime el recurso, casando y anulando la sentencia recurrida.

**TERCERO.-** Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 4 de febrero , tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO, Magistrado de la Sala

### FUNDAMENTOS DE DERECHO



**PRIMERO.-** Se impugna, mediante este Recurso de Casación Ordinario, interpuesto por el Procurador D. Argimiro Vázquez Guillén, actuando en nombre y representación de la entidad Promotora de Informaciones, S.A., la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 16 de febrero de 2006, por la que se desestimó el Recurso Contencioso-Administrativo número 917/03 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por quien hoy es recurrente en casación contra la resolución de fecha 26 de septiembre de 2003, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo, que confirma el acuerdo de fecha 29 de diciembre de 1999, del Jefe de la Oficina Nacional de Inspección, relativo a liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1993, por importe de 1.757.406,58 euros a devolver, según Acta de disconformidad de fecha 28 de octubre de 1999, en la que se procede a la modificación de las bases declaradas.

No conforme con dicha sentencia la entidad demandante interpone el Recurso de Casación que decidimos.

**SEGUNDO.-** En virtud de los motivos de casación alegados las cuestiones que constituyen el objeto de este recurso son las siguientes:

1º) Vulneración por la sentencia de la Audiencia Nacional, de 16 de febrero de 2006, Fundamento de Derecho Tercero, de lo dispuesto en los artículos 66, 103 y 134 de la Constitución y doctrina constitucional, en relación con la existencia y funciones de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

2º) Insuficiente justificación del acuerdo de ampliación de la duración de la actuaciones de comprobación, lo que constituye una vulneración del artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, y en concordancia con ello del artículo 64 de la L.G.T.

3º) Vulneración por la sentencia de la Audiencia Nacional, de 16 de febrero de 2006, Fundamento de Derecho Quinto, de lo dispuesto en los artículos 13 e) de la Ley 61/78, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en la Disposición Adicional Séptima (núm. 6) de la Ley 26/88 y artículo 9.3 de la Constitución. En el desarrollo del motivo la recurrente sostiene: Que dedujo la totalidad de las cuotas pagadas a la sociedad arrendadora correspondientes a un contrato de arrendamiento financiero formalizado en 1989 y en el que las partes asignaban como valor del suelo la suma de 74.074.443 pesetas (equivalentes a 445.196,37 euros) e imputaba íntegramente ese valor 74.074.443 ptas. a la opción de compra. La inspección discrepa del valor asignado al terreno y determina un valor distinto, que considera no amortizable. La diferencia entre ambos valores del suelo, el fijado por los contratantes y el



comprobado por la Administración, es repartida entre todas las cuotas satisfechas, teniendo siempre presente que en todas las cuotas se paga una parte de suelo y otra de edificación y sólo esta es amortizable. El resultado de esta operación, respecto al ejercicio analizado constituye la regularización que con el motivo que se analiza se impugna.

4º) Vulneración por la sentencia de la Audiencia Nacional, de 16 de febrero de 2006 , de lo dispuesto en los artículos 3.1, 11 y 12 de la Ley 61/78, de 27 de diciembre , reguladora del Impuesto sobre Sociedades y artículo 24 de la Constitución Española, en su manifestación de incongruencia omisiva. En la explicación del motivo la entidad recurrente razona: la cuestión en litigio se centra en la existencia o no de la obligación, en el año 1993, de integrar en la base imponible del ejercicio el importe de la provisión por depreciación de valores dotada en Canal Plus y eliminada a consecuencia del beneficio obtenido en el año 1993. La Administración justificó la eliminación de la provisión en los beneficios que ese año obtuvo la entidad y que hacían improcedente el mantenimiento de la provisión.

5º) Vulneración por la sentencia de la Audiencia Nacional, de 16 de febrero de 2006 , de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley 61/78, de 27 de diciembre , reguladora del Impuesto sobre Sociedades al no aceptar como deducibles determinados gastos que conforme a dicho precepto lo son. En la explicación del motivo se afirma:

"a) Que se trata de pagos efectuados por la Sociedad Española de Radiodifusión S.A. a su colaborador D. Plácido .

b) Que el gasto está contabilizado.

c) Que la Inspección y el T.E.A.C. cuestionan la necesidad de gasto.

d) Que en la propia Oficina Técnica indica que se trata de «gastos originados por el Sr. Plácido y asumidos por la Sociedad en el contexto de los servicios prestados por dicho profesional».".

6º) Vulneración por la sentencia de la Audiencia Nacional, de 16 de febrero de 2006 , de lo dispuesto en los artículos 19.4 y 24.3 de la Ley 61/78, de 27 de diciembre , reguladora del Impuesto sobre Sociedades. En la explicación del motivo la entidad recurrente razona: "la cuestión en litigio (...) consiste en determinar si, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, la base de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos procedentes de sociedades que tributan en régimen de transparencia fiscal debe ser en todo caso el importe del derecho íntegro percibido o el importe de la base imponible imputada de ser éste menor que aquel". La Administración y el Tribunal de instancia justificaron la limitación de la base de la deducción por doble imposición a la base imponible imputada, pues de otro modo se estarían



traspasando a los socios las pérdidas de la sociedad y una deducción que no se corresponde con una doble imposición.

**TERCERO.-** Por lo que hace al primero de los motivos se alega vulneración de los artículos 66, 103 y 134 de la Constitución y correlativa doctrina del Tribunal Constitucional, contenida en las Sentencias 76/1992, de 14 de mayo, 195/194, de 23 de junio, 174/98, de 23 de julio y 32/2000, de 3 de febrero , a través de la cual la recurrente llega a la conclusión de que el artículo 103 de la Ley 31/1990 , por el que se creó la A.E.A.T. es inconstitucional, al desbordar los límites del contenido, posible o eventual, de una Ley de Presupuestos.

Igualmente se denuncia la inconstitucionalidad de las normas que regulan la financiación de la A.E.A.T., exponiéndose que el sistema retributivo establecido podría contravenir las previsiones del art. 103 de la Constitución, que obliga a la Administración a servir con objetividad los intereses generales.

Procede rechazar el motivo. Esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse, sentencias, entre otras, 27 de diciembre de 2005, 11 de Abril, 30 de noviembre de y 12 de diciembre de 2007, y 6 de febrero de 2008 , sobre la supuesta falta de cobertura constitucional de la Ley 31/1990 , rechazando el reproche, al haberse dictado con posterioridad a la Ley 31/90 la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , cuyas disposiciones adicionales 17 y 23 modifican el art. 103 de la Ley 31/90 , dando soporte material a la Agencia Tributaria.

Además, como hemos dicho en las sentencias antes referidas de 11 de abril, 30 de noviembre y 11 de diciembre de 2007 , la afectación de una parte de la recaudación obtenida a la financiación de la Agencia se justifica por el nuevo esquema organizativo que se crea y el modelo de gestión que se le asigna. Deducir de ello una falta de imparcialidad en la fijación de objetivos es una afirmación ajena a la defensa objetiva de los intereses generales, por lo que no existe vulneración del art. 103 de la Constitución.

La percepción por los funcionarios de un complemento relacionado con el resultado del trabajo no puede hacer presumir que por ello tienen un interés personal en los asuntos en que intervienen. Además, la existencia de un complemento de productividad que retribuye la eficacia en el trabajo era una posibilidad que se regulaba en la Ley 30/84, de 2 de agosto , sobre la reforma de la función pública, debiendo significarse que en este caso en ningún momento se objetó la concurrencia de causa de abstención en los Inspectores, por la existencia de intereses particulares.

La existencia de jurisprudencia consolidada sobre la cuestión hace innecesario el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.



**CUARTO.-** En el segundo motivo se plantea la falta de justificación de la ampliación del plazo para llevar a cabo las actuaciones de comprobación, y es conveniente precisar el alcance del motivo.

En este sentido, y como el Abogado del Estado afirma la cita del artículo 31 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, es rechazable por la elemental consideración de que la redacción invocada se incluyó en ese texto legal por la Disposición Final Primera del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, fecha posterior a cuando tuvo lugar el Acuerdo ampliatorio del plazo que fue el 22 de diciembre de 1998. Es patente que en diciembre de 1998 no estaba vigente el texto legal invocado.

De este modo el precepto que fundamenta la petición de la recurrente es el ya citado artículo 29 de la Ley 1/98, que proclama: "Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional. b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice...".

El precepto citado no debe ser interpretado en el sentido de que basta la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el apartado a) menciona para que resulte procedente la ampliación del plazo. Es preciso, además, justificar, a la vista de las específicas circunstancias del caso concreto que se contempla, la necesidad de ampliación del plazo. De manera que una cita genérica del precepto con pura mención de la existencia de alguna de las circunstancias que relaciona es insuficiente. Es preciso explicar en qué medida, en el caso en que la ampliación se acuerde, se produce la complejidad derivada de las previsiones legales. Por tanto, no es justificación suficiente la mera cita sobre la concurrencia abstracta de las circunstancias que el precepto legal menciona.

En el asunto analizado resulta patente, sin embargo, esa complejidad. Las regularizaciones propuestas tienen suficiente complejidad, como enseguida veremos, para justificar esa ampliación; además, algunas de estas regularizaciones fueron aceptadas por el sujeto pasivo. El hecho de que la recurrente considere insuficiente el ritmo a que las actuaciones se sujetaron no puede hacer olvidar las dificultades que de la



comprobación efectuada y de la complejidad de las actuaciones realizadas y de los trabajos de examen y análisis de la contabilidad y comparativos que era necesario llevar a cabo.

En consecuencia, y a la vista de las circunstancias concurrentes en el caso examinado, la resolución ampliatoria adoptada estaba justificada, pese a que estuviera insuficientemente motivada, lo que obliga, a su vez, a entender que no se produjo una interrupción injustificada de las actuaciones, lo que comporta la no apreciación de la prescripción alegada, y, en definitiva, el rechazo del motivo.

**QUINTO.-** En el tercer motivo, la entidad recurrente alega diversas razones para rechazar la regularización que en él se combate. Derivan los diferentes motivos que se esgrimen del mayor valor del terreno a juicio de la Administración que fue objeto de arrendamiento financiero con respecto al que los contratantes establecieron en el contrato de arrendamiento financiero.

De entrada, no es discutible la posibilidad de comprobar el valor de los bienes por parte de la Administración conforme se infiere del artículo 52 de la L.G.T .

Ha de rechazarse, de otro lado la existencia de valores firmes para la Administración por haber sido determinados tales valores en el año 1989 por arrendador y arrendatario y no haber procedido la Administración a su rectificación. Efectivamente, el que tales valores hayan sido aceptados para ejercicios ya prescritos no implica que la Administración haya de pasar por ellos cuando se trata de hacerlos valer (sus efectos) en ejercicios no prescritos. Efectivamente, una cosa es que no se puedan revisar los ejercicios prescritos, y, otra, bien distinta, que la Administración tenga que pasar por decisiones de terceros que por afectar a ejercicios prescritos no pueden ser revisadas pero siguen produciendo efectos, integrantes del hecho imponible, sobre ejercicios no prescritos. Pues bien, las afirmaciones, negadoras de la posibilidad de comprobar los valores declarados por los administrados por el hecho de que tales declaraciones fueron realizadas en ejercicios prescritos y no han sido rectificadas por la Administración, son rechazables y no tienen sustento en la doctrina de los actos propios.

En primer lugar, porque los actos de los que surge la doctrina de los actos propios referidos a la Administración requieren que los mismos hayan sido dictados por la Administración, lo que evidentemente aquí no sucede, pues, por definición, el acto en cuestión es un acto unilateral o bilateral, pero ajeno a ella. En segundo término, el hecho de que la Administración no haya comprobado dicho acto dentro del periodo prescriptivo no convierte el acto en cuestión en un acto propio de la Administración en virtud de la prescripción, sino en un acto no susceptible de modificación por la Administración, lo que es una cosa diferente.



Otro de los aspectos por el que se impugna la regularización que se analiza es por el método utilizado por la Administración para fijar el valor del bien (suelo y edificación) cuya determinación ha dado lugar a la regularización combatida. En esencia, el método seguido ha consistido en tomar como referencia el valor catastral del año 1998, facilitado por la Dirección General del Catastro, de suelo y edificación, y aplicar, en sentido inverso, los coeficientes de actualización aprobados por las diferentes Leyes de Presupuestos. Obtenida la proporción, en 1993, entre el valor del suelo y el de la construcción, esa proporción es luego trasladada a las diferentes cuotas de leasing pagadas anualmente, y en concreto en el ejercicio liquidado. Seguidamente de la cuota de leasing anual se deduce el importe que no tiene naturaleza amortizable, por referirse al suelo. En opinión, de la Sala la Administración se ha atenido al método de valoración de bienes establecido en el artículo 52 de la L.G.T . ("estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal -apartado a; y dictamen de peritos -apartado d").

El citado artículo 52 , prevé para impugnar este procedimiento acudir a la tasación pericial contradictoria, lo que al no haber sido hecho desvirtúa el razonamiento de la recurrente. En casación la entidad recurrente sostiene que esta tasación pericial contradictoria era innecesaria si se tiene en cuenta que lo discutido no era el valor del suelo y de lo construido sino la proporción entre ellos. Desde un plano general es patente que ese razonamiento no desvirtúa sino que confirma la exigencia de la tasación pericial contradictoria pues la determinación de la proporción entre suelo y edificación exige la necesaria valoración de los precios del suelo y de lo construido. Además, los razonamientos de la recurrente en las páginas 26 y siguientes del Recurso de Casación ponen de manifiesto la necesidad de esa pericial contradictoria para anular la regularización que se combate. Puede sostenerse, razonablemente, que el método seguido para determinar los valores de suelo y edificación no haya sido el más acertado, pero precisamente por ello, y a fin de acreditar ese extremo, la pericial contradictoria era insoslayable.

Finalmente, y para acabar con este punto, la recurrente entiende que el método seguido es rechazable porque el valor atribuible al suelo era conocido lo que se infiere de la Resolución de la Dirección General de Tributos de 1 de febrero de 1990 cuando afirma: "cuando no se conozca el valor atribuible al suelo, se calculará atendiendo a la proporción en que éste se encuentre en relación con el valor catastral, tomando como base los valores catastrales."

Pero este modo de razonar supone la previa corrección de todos los parámetros en juego, y que posibilitan la aplicación de lo dispuesto en la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/88, de 29 de julio , sobre disciplina e intervención de las Entidades de Crédito. Si, como aquí sucede, la proporción suelo-edificación no era la correcta en el modo en que la llevaron a cabo los contratantes, su correcta fijación





exige una determinación distinta de los valores de suelo y edificación. Lo que parece claramente inaceptable es que por el hecho de que dichos parámetros estén fijados, aunque sea de modo equivocado, que es lo que la Administración sostiene, la real proporción entre ellos quede al margen de la comprobación administrativa. Contrariamente, es la exigencia de proporcionalidad entre uno y otro la que permite revisar la realidad de las determinaciones inicialmente asignadas por las partes a cada uno de los componentes del inmueble (suelo y edificación).

Todo lo razonado nos lleva a la desestimación del motivo.

**SEXTO.-** En el motivo siguiente se impugna la regularización derivada del rechazo a integrar en la base del ejercicio 1993 el importe de la provisión por depreciación de valores en relación con la Inversión de Canal Plus, dado el beneficio obtenido en el año 1993.

No es dudoso, dado el ejercicio a que la regularización se refiere, 1993, que no son aplicables, ni como criterio interpretativo, para resolver la cuestión controvertida en este motivo, las normas contenidas en la Ley 43/95 por la elemental consideración de que son posteriores a los hechos que ahora son objeto de enjuiciamiento. De ello, sin embargo, no puede deducirse la incorrección de la regularización que ahora se analiza pues a tenor del artículo 16.1 de la Ley 61/78, de 27 de diciembre, el cómputo acorde con los valores contables se supedita a que estos reflejen la verdadera situación patrimonial de la sociedad. De este modo, cuando los valores contables no reflejan la verdadera situación patrimonial de la empresa "en todo momento" deberán ser modificados (regularizados). Esta modificación ha de efectuarse en cualquier momento en que se produzca la ruptura entre el "valor contable y la situación patrimonial de la empresa".

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

Cuestionan, también, la recurrente el método de cálculo seguido para la determinación de la regularización que se examina. Afirma, en primer término, que es dudosa la legalidad de los artículos 72 y siguientes del Reglamento, en cuanto se pretende fundar en ellos la desdotación que genera la regularización analizada. En segundo lugar, se sostiene que los valores contables de las acciones generadoras de la desdotación que provoca la regularización han sido erróneamente determinados, y,



finalmente, se mantiene que de esos valores contables de las acciones cuya regularización se analiza se deben deducir las cantidades repartidas en concepto de beneficios durante el ejercicio.

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

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

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

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



**SÉPTIMO.-** En el motivo siguiente se impugna la regularización derivada de la negativa a aceptar como gastos determinadas partidas imputadas a su colaborador Sr. Plácido .

Los gastos para que puedan ser considerados deducibles en términos fiscales han de ser necesarios para la obtención de los ingresos, contabilizados, y justificados.

Parece necesario advertir, en primer lugar, que no todos los gastos efectuados por un colaborador pueden considerarse como gastos deducibles, especialmente si no son objeto de la debida retención que es lo que en el caso analizado ha sucedido. Si a ellos se añade que la única "justificación" sobre la concurrencia de estos gastos es la "tarjeta de crédito" y los "cheques bancarios" acreditativos de su importe se comprende que no haya sido aceptado como gasto por la Administración. La valoración sobre la deducibilidad de los gastos controvertidos llevada a cabo por la Sala es razonable a la vista de las circunstancias concurrentes, por lo que no es susceptible de revisión en casación. Además, esta actuación de la Administración es justificada por el actuar de la interesada que no somete a retención los citados gastos, como debería haber hecho de haberlos entendido deducibles.

**OCTAVO.-** En el último motivo se discute cual es la base de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos procedentes de sociedades que tributan en régimen de transparencia fiscal. En contra de la consideración, mantenida por la entidad recurrente, del íntegro dividendo percibido como base de la deducción por doble imposición, la sentencia de instancia sostiene que la deducción por doble imposición es la base imponible imputada positiva.

Tanto teniendo en cuenta lo previsto en la norma aplicable (art. 19.4 y 24.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), como lo manifestado por esta Sala en sentencias como la de 4 de marzo de 2008 (rec. nº 7381/02), ninguna duda cabe que la base de la deducción por doble imposición debe partir de la base imponible positiva imputada por la sociedad transparente y, en consecuencia, a este límite máximo debe atenerse la deducción por doble imposición pretendida.

Como señalábamos en la citada sentencia (aunque referida a un ejercicio bajo la vigencia de la Ley 61/78 en su redacción vigente a 1990) "El legislador, sin embargo, ha mantenido otra opción. Efectivamente al regular las deducciones de la cuota en el artículo 24.3 y al referirse a las sociedades en régimen de transparencia fiscal se remite al concepto de "base imputada", concepto que se encuentra establecido en el artículo 19.2 . En consecuencia, y pese a que el artículo 24 no contiene una referencia a las bases negativas, como la establecida en el artículo 19 , ha de entenderse que la mención de las «bases imputadas» que en él se afirma, tiene el contenido que el artículo 19 ha establecido previamente. Como hemos dicho, el legislador pudo regular la doble deducción de dividendos sin hacer mención a las bases



imputables. No lo hizo así. Prefirió escoger como parámetro de la deducibilidad de la doble imposición de dividendos de las sociedades transparentes la base imponible imputada que corresponda a los dividendos percibidos por ésta. La elección de este concepto exige que el mismo sea interpretado en los términos en que fue regulado en el artículo 19 . Conclusión obligada si se tiene en cuenta que de no hacerse así el concepto de «base imponible imputada» para las sociedades transparentes sería distinto según que el problema debatido fuera el contemplado en el artículo 19 base imponible imputada, o, alternativamente, el del 24 , doble deducción de dividendos, pese a que éste, de modo implícito, contiene una remisión a aquél. Distinción que por implicar una clara incoherencia sistemática es inaceptable".

Más claro resulta el contenido del artículo 19.4 en la redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio , vigente en el ejercicio que se examina, a cuyo tenor: "Las entidades a que se refiere este artículo accederán a los beneficios fiscales que puedan reconocerse a las demás sociedades. Los socios, personas físicas o jurídicas residentes, de las sociedades a las que se refiere este artículo tendrán derecho a la imputación: "a) De las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad, en la misma proporción que corresponda a las bases imponibles positivas imputadas.".

El criterio de proporcionalidad indicado no ofrece dudas cuando, como es lo frecuente, las cantidades percibidas en concepto de dividendos son menores que la base imputada pues ello se infiere del ordenamiento jurídico en los textos que regulan la materia.

Pero con independencia del contenido de los textos legales la lógica del sistema exige la desestimación del motivo.

Cuando, como aquí sucede, la base imputada es menor que el dividendo percibido no sólo son las razones legales expuestas las que exigen esa conclusión sino la propia lógica de la institución de la "deducción por doble imposición de dividendos".

La doble deducción de dividendos se asienta en la necesidad de evitar que los dividendos percibidos, y procedentes de otra entidad, vuelvan a ser gravados en la renta del socio perceptor (en este caso entidad).

Es evidente que si el dividendo es mayor que la base imputada no se produce esa doble imposición que es el presupuesto de la deducción solicitada en el motivo. Justamente, es lo que sucede en el asunto enjuiciado, donde las bases imputadas son menores que los dividendos cuya deducción se pretende.

Por ello, el motivo debe ser desestimado.



**NOVENO.-** Lo razonado comporta la desestimación del Recurso de Casación Ordinario con expresa imposición de las costas causadas a la entidad recurrente, en virtud de lo establecido en el artículo 139 de la ley Jurisdiccional que no podrán exceder de 3.000 euros.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

### **FALLAMOS**

Que debemos desestimar el Recurso de Casación Ordinario interpuesto por el Procurador D. Argimiro Vázquez Guillén, actuando en nombre y representación de la entidad Promotora de Informaciones, S.A., contra la sentencia dictada el 19 de febrero de 2006, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; todo ello con expresa imposición de las costas causadas a la entidad recurrente que no podrán exceder de 3.000 euros.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos R. Fernández Montalvo M.V. Garzón Herrero J.G. Martínez Micó E. Frias Ponce M. Martín Timón A. Aguallo Avilés

### **PUBLICACIÓN.-**

Leída y publicada fué la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma CERTIFICO.