

Referencia: NFJ037814

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 28 de enero de 2010

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3545/2004

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. Existe una disponibilidad de capitales por entidades vinculadas durante largos períodos de tiempo que suponen una financiación generadora de un rendimiento que en ningún caso es equiparable al que deriva de la cuenta corriente bancaria.

PRECEPTOS:

[Ley 61/1978 \(Ley IS\), art. 16.](#)

[Ley 43/1995 \(Ley IS\), art. 14.](#)

[RD 2631/1982 \(Rgto. IS\), art. 37.4.](#)

PONENTE:

Don Manuel Martín Timón.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintiocho de Enero de dos mil diez.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación n.º 3545/2004, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 5 de febrero de 2004, dictada en el recurso contencioso-administrativo 982/2001, deducido contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 8 de junio de 2001, en materia de liquidación del Impuesto de Sociedades, ejercicio 1991.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 29 de octubre de 1997 se incoó al Grupo 21/90, Luis Batalla S.A, Acta de disconformidad n.º... por Impuesto de Sociedades del ejercicio 1991, en la que se indica que el Grupo consolidado está constituido en el período impositivo por las sociedades dominante Luis Batalla S.A. y las dominadas Cerámicas Salón S.A. y Actividades industriales e Inmobiliarias S.A. (ACINSA). El citado Grupo como sujeto pasivo había declarado una base imponible consolidada de 1.070.832.584 ptas., la cual fue minorada en 7.115.961 por bases imponibles negativas de ejercicios anteriores procedentes de Cerámicas Salóni, S.A. arrojando una base imponible consolidada de 1.063.716.623 ptas. (6.393.065,66 €).

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación, se hizo constar en el Acta de Inspección, en relación con cada una de las entidades, lo siguiente:

Luis Batalla S.A: El incremento neto de base imponible asciende a 194.047.538, correspondiente a:

1.º Ha deducido improcedentemente en concepto de multas y sanciones la cantidad de 665.301 ptas. (3.998,54 €).

2.º En concepto de gastos no deducibles, por relaciones públicas, atenciones a terceros, viajes y restaurantes, así como gastos carentes de la necesaria justificación 31.508.241 ptas. (189.368,34 €).

3.º Ha financiado a entidades vinculadas y debe regularizarse intereses presuntos en los casos en que no hay reintegro alguno en el ejercicio o cuando este supone una cantidad inferior a la cuota a favor del Tesoro que surge en la entidad prestamista como consecuencia de la regularización, ascendiendo el importe de la regularización a 132.392.267 ptas. (795.693,55 €).

4.º Ha percibido determinadas retribuciones por los saldos a su favor existentes en cuentas de crédito a largo plazo con distintas empresas del grupo, cuyo importe asciende a 47.932.413 ptas. (288.079,6 €), procediéndose a la regularización de los intereses en los casos en que no hay reintegro alguno en el ejercicio o bien supone una cantidad inferior, tal como se indicó anteriormente, resultando un incremento de 4.643.691 ptas. (27.909,15 €).

5.º Tal como se puso de manifiesto en el ejercicio 1990, la entidad contabiliza las ejecuciones de obras con terceros, fijando como ingresos el importe de las certificaciones emitidas y si a fin del ejercicio es superior el

citado importe a la obra ejecutada, la entidad minorará la cuenta de ventas con abono a clientes obra certificada por anticipado. Si la obra certificada es superior a la ejecutada se abona ventas con cargo a clientes obra ejecutada pendiente de certificar. A la vista de los costes aportados en 1991 que no se corresponden con la obra citada, la entidad no ha probado la existencia de la ejecución de la obra pendiente de acabar en el ejercicio 1990 y en consecuencia la minoración de 13.800.000 ptas. de la cifra de ventas no es más que un diferimiento de ingresos, por lo que debe incrementarse la base imponible. En 1991 bajo el mismo supuesto argumentado en 1990 ha minorado por la misma obra la cifra de ventas en 700.000, diciendo que dicha cantidad se ha trasladado a las ventas de 1992. Como justificación de los costes se aporta una factura que al igual que sucedió en el año anterior corresponde a obra distinta, no estando por tanto justificada la minoración de dicho importe en el ejercicio 1991, todo ello sin perjuicio de que se minore la base imponible del impuesto en 1991 en el importe de 13.800.000 ptas. incrementadas en 1990 y que la entidad llevó a ingresos en 1991.

6.º Incremento de 9.223.781 ptas., por pérdidas anticipadas al ejercicio de finalización o entrega de la obra. La Inspección considera que no es posible aplicar el criterio de periodificación seguido por la empresa y computar pérdidas de ejercicios anteriores a la entrega de la obra, ya que ello implica diferir el Impuesto, cuando ninguna de las obras al final ha arrojado pérdidas, pudiéndose efectuar dicha minoración en el ejercicio en que se finaliza la obra.

7.º La base imponible debe incrementarse en 28.769.724 correspondiente al incremento derivado de la venta de acciones de Hormigones del Maestrazgo S.A. a otra sociedad a ella vinculada tomándose como valor de mercado el teórico de las acciones de Hormigones del Maestrazgo S.A. y,

8.º La base imponible debe minorarse en las amortizaciones contabilizadas como gastos por importe de 10.469 y 44.998 ptas.

Cerámicas Salón S.A.: El incremento neto de base imponible es de 25.783.822 ptas. (154.963,89 €) y corresponde a:

1. En concepto de multas y sanciones ha deducido improcedentemente 87.404 ptas.
2. En concepto de gastos deducibles improcedentes 4.924.142 ptas. correspondientes a comidas, invitaciones, regalos, atenciones y viajes no afectos a la actividad empresarial.
3. Por indebida dotación a la provisión por insolvencias 17.250.000 ptas. que corresponden a la insolvencia de Cerámicas Logroño S.A. entidad vinculada a la reclamante sin que se haya probado la insolvencia judicial declarada.
4. Por el préstamo existente con la sociedad vinculada Cerámicas Logroño S.A., se devenga un interés de 312.209 ptas. aun cuando se reconoce que no se ha percibido.
5. En concepto de gastos amortizables ha computado tres partidas, pero a juicio de la Inspección solo una tiene la consideración de gasto corriente y las otras dos restantes de gastos amortizables. Sin perjuicio de que en el apartado minoraciones se recoja la parte de dotación a amortizaciones a que tiene derecho la entidad debe incrementarse la base imponible en 1.553.970 ptas. diferencia entre la cantidad deducible como gasto corriente y la deducción llevada a cabo vía amortización entre este ejercicio y el anterior.
6. Incremento por haber deducido improcedentemente el recargo de apremio del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos, por importe de 1.174.782 ptas.
7. Por gastos no justificados debe incrementarse la base en 284.065 ptas.
8. Incremento de base en 317.239 ptas. al no haberse aportado prueba de que los citados gastos corresponden al ejercicio 1991 y los justificantes aportados corresponden a otros ejercicios.
9. La base imponible procede disminuirla en la recuperación de la amortización correspondiente a activos llevados a gastos del ejercicio en cuantía de 119.989 ptas.

ACINSA: El incremento de base imponible asciende a 121.615 ptas. (730,92 €) y corresponde a la existencia de cuentas de préstamo con entidades vinculadas, con saldos a favor de la entidad sin que la misma haya percibido retribución, resultando unos intereses regularizados a su favor.

El incremento de base imponible consolidada ascendió a 219.952.975 ptas. (1.321.944 €). El Grupo se dedujo en su autoliquidación el remanente de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores que no resulta procedente ya que en el acta del ejercicio 1990 se pone de manifiesto que ha sido absorbido totalmente. En el acta se detallan los créditos a aplicar procedentes de las distintas empresas y del Grupo, especificándose que procedentes de la empresa Luis Batalla S.A. no puede acogerse a la deducción por inversiones los bienes usados y adquiridos en régimen de arrendamiento, debiéndose reducir el crédito de impuesto declarado por la sociedad en 878.341 ptas.

La parte de cuota acreedora de sanción ascendió a 59.939.463 ptas. y la sanción correspondiente a la misma es objeto de incoación en acta diferente.

Practicadas las deducciones correspondientes así como las retenciones e ingresos a cuenta resultó una deuda tributaria de 123.443.547 ptas. (741.910,66 €) de las que 76.273.892 corresponden a la cuota y 47.169.655 a los intereses de demora.

Segundo.

Cumplidos los trámites reglamentarios, el Jefe de la Oficina Nacional de Inspección dictó acuerdo de liquidación confirmando la propuesta inspectora, pero recurrido el mismo ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, éste dictó resolución de fecha 8 de junio de 2001, estimando parcialmente la reclamación interpuesta, en cuanto anuló la liquidación para que fuera sustituida por otra que no tuviera en cuenta el incremento efectuado por la Inspección derivado de la venta de acciones a entidades vinculadas.

Tercero.

La representación procesal de Luis Batalla, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución de referencia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y la Sección Segunda de dicho Órgano jurisdiccional, que lo tramitó con el número 982/2001, dictó sentencia, de fecha 5 de febrero de 2004, con la siguiente parte dispositiva: «FALLAMOS: Que ESTIMANDO EN PARTE el recurso contencioso-administrativo formulado por la Procuradora, D.^a C... C... M... en nombre y representación de la mercantil LUIS BATALLA, S.A., contra la resolución de fecha 8.6.2001, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS que dicha resolución es nula en relación con la no consideración como gastos necesarios los gastos en relaciones públicas, así como los regalos u objetos publicitarios y atenciones a terceros (Fundamento Jurídico Sexto), y el ajuste por operaciones vinculadas (Fundamento Jurídico Octavo), con la procedencia de la devolución de los gastos de aval en la parte proporcional a la estimación parcial declarada, siendo conforme a Derecho en todo lo demás; sin hacer mención especial en cuanto a las costas».

Cuarto.

El Abogado del Estado preparó recurso de casación contra la referida sentencia y, posteriormente, lo interpuso por escrito presentado en 26 de mayo de 2004, en el que solicita se dicte sentencia revocando la recurrida y confirmando íntegramente los actos impugnados.

Quinto.

Por su parte, la representación procesal de Luis Batalla, S.A., por medio de escrito presentado en 10 de marzo de 2006, solicitó la declaración de inadmisibilidad del recurso de casación interpuesto y, subsidiariamente, su desestimación, con expresa imposición de las costas a la recurrente.

Sexto.

Por Providencia de la Sala de 23 de noviembre de 2009 se mandó dar traslado al Abogado del Estado del escrito presentado por la representación procesal de Luis Batalla, S.A, a que se hace referencia en el anterior Antecedente, a fin de que pudiera alegar lo que estimare procedente en el plazo concedido al efecto de diez días.

Consta en Diligencia de ordenación de 12 de enero de 2010 que el Abogado del Estado no hizo manifestación alguna en el plazo concedido.

Séptimo.

Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 27 de enero de 2010, en dicha fecha tuvo lugar el indicado acto procesal.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Los Fundamentos Jurídicos referidos en el Fallo, y que son los que interesan a efectos del presente recurso de casación, son los siguientes:

«SEXTO: Por lo que respecta a la pretendida deducibilidad de los gastos justificados en las partidas "Relaciones públicas", "regalos y atenciones", "restaurantes" "Viajes no afectos a la actividad empresarial" y "gastos carentes de la necesaria justificación".

Procede señalar, con carácter general, que la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 13, menciona, como "partidas deducibles" para determinar los rendimientos netos, y con carácter general, a los "gastos necesarios", haciendo una enumeración de los específicamente integrados en ese concepto general, exigiendo el propio precepto, que esos "gastos generales" deben cumplir una finalidad: la de que hayan servido "para la obtención de aquéllos", es decir, de los rendimientos que el art. 3.º 2 expresa.

El concepto de "gastos necesarios" no es cuestión pacífica. 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, del Impuesto sobre Sociedades, y doctrina jurisprudencial (TS. SS. 17 de febrero de 1987, 20 de septiembre de 1988, 20 de enero de 1989, 27 de febrero de 1989, 14 de diciembre de 1989, 25 de enero de 1995, 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.

En relación con la partida correspondiente a los gastos causados por el sujeto pasivo del Impuesto, constituidos por "relaciones públicas", consistentes en atenciones a clientes, debe indicarse que, con posterioridad, la vigente Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, cambió dicho criterio en su art. 14.1.e), último párrafo, al excluir específicamente del concepto de "gastos no deducibles", "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".

Así la jurisprudencia más reciente ha venido aceptando como deducible estas partidas de gastos de atenciones a clientes, citamos como sentencia más reciente la de 1 de octubre de 1997, Ponente Emilio Pujalte, donde se declara "Venturosamente, la nueva Ley de este Impuesto, de 27 de diciembre de 1995 (que, por supuesto, no es de aplicación al caso de autos, si bien puede servir de elemento interpretativo de la anterior), dice en su Art. 14 que No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:... e) Los donativos y liberalidades. 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. De esta forma parece que el nuevo precepto viene a decirnos que son gastos necesarios para la obtención de los ingresos: 1.º los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores; 2.º los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respeto al personal de la empresa; 3.º los gastos realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o la prestación de servicios, y 5.º los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos. De esta manera, y aunque no destierra por completo la licencia de acudir a conceptos jurídicos indeterminados, evidentemente cierra mucho más el concepto.

En cualquier caso, el concepto abstracto que aquí se maneja es el de 'gastos en hoteles y comidas' que el sujeto pasivo 'justifica documentalmente' (acta de la Inspección), añadiendo el Informe complementario de aquella que 'En el debe de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias aparece una cuenta denominada Gastos de Ventas que incluye muy diversas partidas y entre ellas la llamada Relaciones Públicas; partida que viene a reflejar los gastos, en que va incurriendo la sociedad a lo largo del ejercicio 1980, en atenciones a clientes, consistentes, fundamentalmente, en pagar comidas y estancias en hoteles de los citados clientes, y todo ello como consecuencia, claro está de las relaciones comerciales y empresariales. Gastos que la sociedad justifica aportando facturas y documentos análogos'.

SEGUNDO. Esta Sala tiene reiteradamente dicho (v.gr. sentencia de 25 de enero de 1995) que es una cuestión de prueba que incumbe a la recurrente acreditar la realidad de tales gastos así como su naturaleza y finalidad y, en tal sentido, es lo cierto que 'Ramilo, S.A.' no ha probado ni intentado probar dicho extremo. Mas desde el momento que la Administración tiene reconocida la existencia real y destino concreto que se dio a aquellos gastos, tanto en el acta de la Inspección como en su Informe complementario, es evidente que en el presente caso puede prescindirse de la exigencia de aquella actividad probatoria y, por propio reconocimiento de la demandada, aceptar su realidad.

De esta manera, si cabe entender como gastos necesarios para la obtención de los ingresos las atenciones a clientes que consistieron en pagar comidas de éstos y su estancia en hoteles (máxime teniendo en cuenta la nueva orientación introducida al respecto para el futuro la Ley de 1995) y la realidad de tales gastos ha sido aceptada por la Administración, cabe concluir que la presente apelación debe ser estimada, revocando la sentencia de instancia".

En consecuencia y atendiendo a los últimos criterios jurisprudenciales, procede la estimación del recurso en cuanto a considerara como gastos necesarios de los gastos en relaciones públicas, así como los regalos u objetos publicitarios y atenciones a terceros, siendo indiferente que los mismos lleven incorporado el anagrama promocional.

Por el contrario y en la cuestión relativa a la deducibilidad de los supuestos gastos no justificados,

hemos de reiterar que como ya tuvo ocasión de pronunciarse esta Sala en su SENTENCIA de 7-4-1998 (Recurso contencioso-administrativo núm. 355/1994), para que pueda hablarse de "gasto deducible", se requiere la concurrencia de una serie de requisitos: 1.º La justificación documental de la anotación contable, de conformidad al art. 37.4, del Reglamento del Impuesto. 2.º La contabilización del gasto (según se desprende del citado art. 37, en su conjunto). 3.º Su imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia, conforme al art. 88.1, del Reglamento del Impuesto. Y 4.º La "necesariedad" del gasto, como exige el art. 100.1 del Reglamento en concordancia con el art. 13 de la LIS.

En el presente caso el requisito discutido por la Administración es el primero, es decir, la justificación del gasto. A este respecto la SENTENCIA del TS Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª de 14-12-1989 señala que la realidad deberá de ir acompañada de una prueba con la acreditación de esos gastos mediante facturas, y no mediante su simple contabilización, ya que el mero apunte contable nada dice por sí solo..., deberá de ser acreditada y patentizada su realidad mediante algo más que un mero asiento contable, porque así lo exige el artículo 114 de la Ley General Tributaria, que atribuye la prueba de los hechos constitutivos de un derecho a aquel que lo alega, y en el presente caso, quien pretende beneficiarse como gasto deducible por ser necesario para la obtención de los ingresos".

El art. 37.4, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 octubre, establece: "Toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente, y en especial, cuando implique alteración en los criterios valorativos adoptados".

En consecuencia debe denegarse la deducibilidad de las partidas que en el acta se especifican como gastos no justificados así como los viajes no afectos a la actividad empresarial en los que la empresa no ha acreditado la necesidad de los mismos sino que al contrario los ha justificado como premios a determinados empleados y viajes de empleados con sus esposas en los que por la entidad no se ha probado la afectación de los mismos a la actividad empresarial por lo que no cabe sino su calificación de liberalidades.

OCTAVO: Aduce de forma alternativa la recurrente que para el caso de que se mantenga la calificación de las operaciones como de vinculadas, se califiquen las operaciones como de cuenta corriente y no de préstamo y se practiquen en consecuencia nuevas liquidaciones aplicando los tipos de interés de mercado correspondientes a las operaciones de cuenta corriente bancaria.

En relación con la alegación sobre el sistema o mecanismo seguido por la sociedad, se ha de señalar que, siguiendo en este punto la Jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo (sentencias de 12 de junio de 1976, 27 de junio de 1989, 11 de marzo de 1992 y 20 de mayo de 1993), el contrato de cuenta corriente se define como un contrato mercantil por el cual dos personas, por lo general comerciantes, en relación de negocios continuados, acuerdan temporalmente concederse crédito recíproco en el sentido de quedar obligadas ambas partes a ir sentando en cuenta sus remesas mutuas, como partidas de cargo y abono, sin exigirse el pago inmediato, sino el saldo, a favor de la una o de la otra, resultante de una liquidación por diferencia, al ser cerrada aquélla en la fecha convenida. Tal contrato de carácter consensual y bilateral, no puede confundirse con el contrato de préstamo regulado en los artículos 1.753 a 1.757 del Código Civil y 311 y siguientes del Código de Comercio, de naturaleza real, que se perfecciona por la entrega de la cosa prestada, y unilateral por cuanto de él sólo surgen obligaciones para uno de los contratantes, el prestatario. Presenta no obstante también diferencias con la cuenta corriente bancaria, de liquidaciones periódicas cualquiera que sea su estado, y que se caracteriza más por ser un contrato complejo, de depósito irregular con devengo de intereses y liquidaciones periódicas por el Banco (sentencias de 23 de mayo de 1946, 7 de marzo de 1974 y 11 de marzo de 1992). Frente a las anteriores relaciones contractuales, la cuenta corriente comercial actúa como un instrumento contable para facilitar las relaciones económicas entre comerciantes, constituyéndose por simples anotaciones contables de las sucesivas remesas expedidas o recibidas entre ellos.

En este caso, como se desprende de las actuaciones, la documentación mercantil y la contabilización de los saldos resultantes de las operaciones antes descritas, acreditan que lo acordado entre las sociedades implicadas responden, y así son calificadas, como a cuentas corrientes comerciales, por lo que no habiendo sido enervada por la Inspección dicha relación jurídico-mercantil, ni que los posibles saldos respondan a transferencias de capital, procede la estimación de este motivo de impugnación, pudiéndose exigir entre las partes de dicha relación jurídica los intereses correspondientes al tipo de interés que hayan pactado, como consecuencia del cumplimiento del plazo de duración en el que se mantiene el saldo negativo; tipo de interés al que se han de valorar los rendimientos producidos, que quedan fijados en el 0,1%.»

Segundo.

El Abogado del Estado articula su recurso de casación con base en dos motivos en los que, con invocación del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, alega: 1.º infracción de los artículos 13 y 14.f) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, en relación con los gastos de relaciones públicas, regalos u objetos publicitarios y atenciones a terceros; 2.º infracción de los artículos 16.3 de la Ley del Impuesto de Sociedades y 39.1 de su Reglamento del Impuesto de Sociedades, a cuyo efecto, y partiendo de la existencia de vinculación, se hace referencia a que la Inspección hizo constar el permanente saldo favorable de las cuentas corrientes a favor de la

entidad recurrente y el promedio que correspondería a las operaciones comerciales, procediendo a cuantificar el coste financiero que para la empresa suponía el mantenimiento de tales saldos, añadiendo que la normativa fiscal obliga a incorporar a la base imponible del prestamista la retribución a precios de mercado de la financiación, todo lo cual se hizo aplicando el tipo interés legal, de conformidad con el artículo 7.º de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros.

Tercero.

Sin embargo, antes de entrar a resolver el recurso de casación formulado por el Abogado del Estado debemos dar respuesta a la causa de inadmisibilidad por razón de la cuantía opuesta por la parte recurrida, pues si la estimáramos no sería necesario entrar a conocer del fondo del asunto planteado en aquél.

A tal efecto, debemos partir de que el artículo 86.2.b) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa exceptúa de la regla general de acceso a la casación de las sentencias dictadas única instancia por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de Audiencia Nacional y Tribunales Superiores de Justicia, aquellas recaídas en asuntos cuya cuantía no exceda de 25 millones de pesetas, salvo que se trate del procedimiento especial de derechos fundamentales, en el que no rige la referida limitación.

Para la determinación de la cuantía se recogen en el Capítulo IV del Título III de la Ley («Objeto del recurso contencioso-administrativo») una serie de reglas que encabeza el artículo 41.1 señalando que «la cuantía del recurso contencioso-administrativo vendrá determinada por el valor económico de la pretensión objeto del mismo», debiendo tenerse en cuenta que según doctrina de esta Sala las prevenciones legales en materia de cuantía han de ser aplicadas en función de la real entidad material de la cuestión litigiosa, y en el caso de que el recurso de casación no abarque en su totalidad el ámbito económico reconocido por la sentencia impugnada, sino solamente una parte del mismo, la *summa gravaminis* se reduce a la cuantía que realmente se ventila en el recurso con independencia de la que tenga el asunto principal (por todas, Sentencia de la Sección 4.ª de 10 de noviembre de 2004, y las que en ella se citan).

Naturalmente también debe ser objeto de aplicación la regla tradicional en los asuntos tributarios de estar al débito principal (cuota) para cada ejercicio económico y no a cualquier otro tipo de responsabilidad como recargos, intereses de demora o sanciones, salvo que cualquiera de éstos conceptos, eventualmente, superase a aquélla [artículo 42.1.a) de la LJCA].

En el caso presente, el objeto del recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado es la anulación que realiza la Sala de instancia en relación con los gastos necesarios inherentes a relaciones públicas así como los regalos y objetos publicitarios y atenciones a terceros (según Fundamento Jurídico Sexto), y en relación con los intereses aplicables a las cuentas corrientes comerciales entre sociedades vinculadas (Fundamento Jurídico Octavo). Y mientras los primeros ascienden a 23.171.518 ptas., los segundos tienen un importe de 132.392.267 ptas.

Pues bien, aplicando el tipo de gravamen del 35% a la suma de los importes de los conceptos anteriormente indicados es claro que se obtiene una cuota que supera ampliamente el límite de 25 millones de pesetas, razón por la que no puede ser atendida la petición de inadmisibilidad formulada por la entidad recurrida.

Cuarto.

Se hace así preciso entrar a conocer de los motivos de casación alegados por el Abogado del Estado, el primero de los cuales se refiere a los gastos de relaciones públicas, regalos y atenciones a terceros y restaurantes, debiendo ser desestimado porque la sentencia no hace sino aplicar la doctrina jurisprudencial de esta Sala en orden a la aplicación del criterio interpretativo derivado de que la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades dispuso en su artículo 14, que no tendrían la consideración de gastos fiscalmente deducibles: «... e) Los donativos y liberalidades. 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». (Sentencias de 1 de octubre de 1997, invocada por la impugnada y diversas posteriores, y entre ellas las de 12 de diciembre de 2007 y 16 de octubre de 2008).

Quinto.

En cuanto al segundo motivo de casación, recordamos que en el Fundamento de Derecho Octavo de la sentencia impugnada se ordena la aplicación a las cuentas comerciales el tipo de interés del 0,1%, propio de la cuenta corriente, mientras que la Inspección aplica el interés legal del dinero.

Pues bien, en este caso nuestra respuesta al motivo del Abogado del Estado debe ser estimatoria.

En efecto, ante todo conviene distinguir entre la cuenta corriente mercantil, el contrato de préstamo y la denominada cuenta corriente comercial o de anotaciones de Debe y Haber.

No cabe duda que tanto el préstamo como la cuenta corriente mercantil, y siempre que se cumpla el

presupuesto necesario de existencia de vinculación entre entidad acreedora y deudora, quedan bajo la órbita del artículo 16.3 de la citada Ley 61/1978, de 26 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, en la medida en que en ambos casos se devengan rendimientos.

Distinta es la figura de la cuenta comercial que, como dijera la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 febrero 1965, viene constituida por «simples anotaciones contables de las sucesivas remesas expedidas o recibidas entre dos comerciantes». En este caso, la aplicación del artículo 16.3 en situaciones de vinculación depende de la prueba del mantenimiento durante largos períodos de tiempo, en cuanto ello supone un medio de financiación que opera como precio de transferencia; en cambio, no podrá aplicarse el referido precepto en la medida en que las cuentas comerciales recojan los saldos de operaciones comerciales efectuadas entre las partes y liquidadas en los períodos de tiempo habituales para cada tipo de operaciones según la práctica mercantil.

En este sentido, las Sentencias de esta Sala y Sección de 2 y 26 diciembre de 2003, confirmaron las respectivas sentencias de instancia y a través de ellas el criterio del TEAC, en el sentido «el mantenimiento de saldos derivados de cuentas corrientes comerciales durante largos períodos de tiempo, sin retribución alguna, supone un medio de financiación que, en situación de vinculación, distorsiona las bases imponibles que habrían de corresponder a cada una de las partes (operando como verdaderos precios de transferencia)», siendo de aplicación el artículo 16.3 de la ley 61/78 del Impuesto sobre sociedades y los saldos han de reputarse, a efectos fiscales, causantes del devengo de intereses por imperativo legal aun cuando efectivamente no se hayan devengado y no conste anotación contable del abono de los mismos.

En el presente caso, es la propia entidad hoy recurrida la que confesó paladinamente en el escrito de demanda el presupuesto de la existencia de financiación al afirmar que «la Inspección, tras reconocer que se trata de operaciones comerciales entre las entidades las califica de operaciones de préstamo con un argumento sorprendente que considera que dicha transformación se produce automática a los seis meses. Es decir, si la operación comercial genera un crédito cuya exigibilidad es superior a seis meses dicho crédito se transforma en préstamo. Ignoramos las razones y bases legales en que se apoya tan sorprendente calificación. Para la Inspección no existen las operaciones a plazo, o se paga inmediatamente o estamos en presencia de un préstamo».

Sin embargo, en el Acta formalizada por la Inspección se hace referencia a la comunicación dirigida a la entidad hoy recurrida en 1 de julio de 1997 en la que, con referencia a este tipo de operaciones, se pusieron de manifiesto las razones por las que el actuario concluía la existencia de financiación y en concreto la desproporción existente entre la evolución de los saldos de las cuentas corrientes con la sociedades vinculadas (Obras y Negocios, S.A., Ibertile, S.A., Casva, S.A., Calviga, S.A. y Const. León, S.A.) y el volumen de relaciones comerciales con las mismas, que se transferían inmediatamente desde la cuenta de cliente o proveedor a la cuenta corriente respectiva.

Se exponía igualmente en dicha comunicación que de la información recabada de la entidad se había podido concluir que las condiciones normales de cobro a los clientes oscilaban entre 90 y 180 días fecha factura, en tanto que la entidad pagaba a sus proveedores en plazos que oscilaban entre 120 y 180 días fecha factura o certificación.

Por ello, la Inspección, a la vista de los saldos registrados de forma permanente a favor de la entidad inspeccionada, así como de la desproporción entre los saldos y el volumen de operaciones comerciales, realizaba el cálculo de la financiación teniendo en cuenta que los cargos a la cuenta representativos de créditos de la entidad no devengaban intereses a favor de la misma sino hasta seis meses (180 días) después de la fecha de su contabilización en cuenta corriente, mientras que los abonos a la cuenta, representativos de créditos contra la entidad (recepción de numerario de las empresas del Grupo o compras efectuadas a ellas) se aplicaban desde el mismo momento de la contabilización a reducir los créditos de la entidad.

En cambio, según señalaba el Acta, la entidad no realizó manifestación alguna al respecto.

En consecuencia, no puede admitirse el razonamiento de la sentencia para estimar la alegación de la demandante, al señalar que la Inspección no ha enervado la relación jurídico-mercantil ni que los posibles saldos respondan a transferencias de capital, pues no existe necesidad de lo primero para poder afirmar la existencia de financiación entre sociedades vinculadas (relación esta que la sentencia confirma en el Fundamento de Derecho Séptimo y que ha sido consentida al no haberse interpuesto recurso contra la misma por la representación procesal de Luis Batalla, S.A.) y el hecho en sí de la financiación ha sido admitido desde el momento en que se reconoce en la demanda la existencia de saldos a favor de la entidad con duración superior a seis meses, pues a partir de entonces es cuanto se excede el plazo máximo de carencia respecto de los clientes de la entidad.

En definitiva, existe una disponibilidad de capitales por entidades vinculada durante largos períodos de tiempo que suponen una financiación generadora de un rendimiento que en ningún caso es equiparable al que deriva de la cuenta corriente bancaria.

En consecuencia, y como se ha anticipado, se estima el motivo.

Sexto.

Al admitirse el motivo procede casar la sentencia en la medida en que estimó el recurso contencioso-administrativo anulando la resolución del TEAC y el ajuste por operaciones vinculadas reseñado en el Fundamento Jurídico Octavo de aquella, lo cual conduce, en estricto cumplimiento de la obligación impuesta por el artículo 95.2.d) de la Ley la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, a resolver lo que corresponda dentro de los términos en que aparece planteado el debate y ello debe hacerse estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo y, en consecuencia, anulando la liquidación girada por no deducirse en ella los importe de los gastos en relaciones públicas, regalos u objetos publicitarios y atenciones a terceros, así como la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de junio de 2001 cuanto la confirmó en dicho extremo.

En lo demás, en cuanto al ajuste bilateral, debe confirmarse el criterio de la Administración de la imposibilidad de practicarlo al no solicitarse el mismo por las Sociedades interesadas en tiempo oportuno.

Séptimo.

No ha lugar a la imposición de costas y en cuanto a las de instancia cada parte abonará las suyas.

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

Primero.

Que debemos estimar y estimamos el presente recurso de casación número n.º 3545/2004, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 5 de febrero de 2004, dictada en el recurso contencioso-administrativo 982/2001, sentencia que se casa y anula en cuanto estimó el recurso contencioso-administrativo en el extremo referido al ajuste por operaciones vinculadas reseñado en el Fundamento Jurídico Octavo de la misma. Sin costas.

Segundo.

Que debemos estimar y estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo y anulamos por ello la liquidación girada en cuanto no se deducen en ella el importe de los gastos en relaciones públicas, regalos u objetos publicitarios y atenciones a terceros, así como la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de junio de 2001 en cuanto la confirmó en dicho extremo. Sin costas.

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, Manuel Martín Timón, Joaquín Huelin Martínez de Velasco y Óscar González González.

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.