

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ062665

**AUDIENCIA NACIONAL***Sentencia de 20 de junio de 2008**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 433/2006***SUMARIO:****IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Reglas especiales. Vinculación entre las partes.**

Conforme se deduce de la STJUE, de 20 de enero de 2005, asunto n.º C-412/03 (NFJ018819), no puede aplicarse la regla de autoconsumo cuando nos encontramos ante operaciones por las que se paga una contraprestación «real» aún cuando sea inferior al precio coste. Se trata pues de interpretar el art. 79.Cinco Ley 37/1992 (Ley IVA) en el sentido en que sólo cuando nos encontremos ante una contraprestación que no sea «real» podemos aplicar la regla del autoconsumo.

Pues bien, el precio pactado en el arrendamiento objeto de autos, en cuanto incide directamente en la mecánica de la deducción, no puede considerarse «real» cuando es inferior a los costes, haciendo inviable económicamente a la entidad arrendadora, y existe una vinculación entre la arrendadora y arrendataria, que, en la realidad, supone un ropaje jurídico para una misma actividad.

Lo cierto es que la operativa es lícita y que, además, el legislador la contempla expresamente en el art. 79 posterior a la reforma de la Ley 36/2003, pero la contraprestación no es «real» en cuanto supone un precio a una operación que en sí misma considerada carece de contenido económico: con la renta no se retribuye un servicio, sino que el contrato de arrendamiento supone un medio de explotación de una actividad.

En consecuencia, conforme a la doctrina de la sentencia anteriormente citada, no nos encontramos ante una contraprestación «real» y por tanto, el art. 79.Cinco anterior a la reforma operada por Ley 36/2006, interpretado conforme a la sentencia mencionada, ampara acudir en este caso a las reglas del autoconsumo.

[Vid., en sentido contrario, STS, de 10 de mayo de 2012, recurso n.º 2784/2008 (NFJ062663), que resuelve el recurso interpuesto contra esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 79.Cinco.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), arts. 11 y 27.

**PONENTE:***Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR

Doña LUCIA ACIN AGUADO

Doña MARIA ASUNCION SALVO TAMBO

Doña MERCEDES PEDRAZ CALVO

**SENTENCIA**

Madrid, a veinte de junio de dos mil ocho.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido New Teknon S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Antonio Álvarez Buylla Ballesteros, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de junio de 2006, relativa a IVA, siendo la cuantía del presente recurso de 3.445.437,84 euros.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por New Teknon S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Antonio Álvarez Buylla Ballesteros, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de junio de 2006, solicitando a la Sala, declare la nulidad de la liquidación que nos ocupa.

### Segundo.

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno.

### Tercero.

No habiéndose solicitado recibimiento a prueba, y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día diez de junio de dos mil ocho.

### Cuarto.

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

## FUNDAMENTOS JURIDICOS

### Primero.

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de junio de 2006, que desestima la reclamación económica administrativa planteada por la hoy actora relativa a liquidación en concepto de IVA relativa a los ejercicios de 1994 a 1998.

Los hechos que han dado origen a la presente controversia pueden sintetizarse como sigue: La entidad actora es arrendadora de un edificio destinado a hospital en la calle Vilana nº 12 de Barcelona. La arrendataria es una entidad que presta servicios médicos y se encuentra participada por la arrendadora en el 99,6% hasta el 11 de octubre de 1995, y en el 99,99% a partir de esa fecha. De las actuaciones inspectoras resulta que el precio pactado por el arrendamiento es notablemente inferior al valor mercado, lo que lleva a la Administración a la aplicación de las reglas de autoconsumo.

### Segundo.

En primer lugar hemos de examinar dos cuestiones de forma alegadas por la recurrente: la relativa a la suspensión de las actuaciones por más de seis meses - artículo 31.4 del RGI -, y la superación del plazo de un año para concluir las actuaciones inspectoras - artículo 29 de la Ley 1/1998 -.

Respecto a la primera cuestión, desde el 18 de septiembre de 1998 y hasta el 4 de marzo de 1999, las actuaciones inspectoras estuvieron paralizadas. El actor considera que el requerimiento de 4 de marzo no es apto para interrumpir la paralización. En este punto hemos de compartir el criterio del TEAC en cuanto señala que, siendo el objeto del requerimiento copias de libros de actas e informe de asesores sobre ampliación de capital, tal requerimiento se vincula a la investigación de la situación tributaria, en cuanto la vinculación y la situación financiera de la entidad eran esenciales para la determinación de la base imponible.

En cuanto al plazo de un año de duración de las actuaciones, las mismas se inician el 4 de julio de 1996 respecto de los ejercicios de 1994 y 1995, el 20 de enero de 1997 se inician, mediante ampliación, respecto del ejercicio de 1996, y el 10 de junio de 1999, respecto del 1997 y 1998. Se concluye el 13 de enero de 2000. Respecto del inicio de los años 1996 y 1997 no es aplicable la regla de duración de un año por ser anteriores a la Ley 1/1998. Y respecto del inicio de 10 de junio de 1999, no transcurrió un año hasta la finalización.

Debemos rechazar las anteriores alegaciones.

**Tercero.**

El artículo 79 Cinco de la Ley 37/1992, establece, en la redacción aplicable:

"...Cuando existiendo vinculación entre las partes que intervengan en las operaciones sujetas al impuesto, se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado, la base imponible no podrá ser inferior a la que resultaría de aplicar las reglas establecidas en los apartados tres y cuatro anteriores...."

El primer problema que se plantea, es el ajuste de tal precepto a la Sexta Directiva.

El TJCE se ha pronunciado sobre la cuestión en su sentencia de 20 de enero de 2005, dictada en el proceso C-412/2003, en los siguientes términos:

"En estas circunstancias, el Regeringsrätten decidió suspender el curso del procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Si el suministro realizado por la empresa constituye una entrega de bienes, ¿deben interpretarse los artículos 2 y 5, apartado 6, de la Sexta Directiva en el sentido de que se oponen a la legislación de un Estado miembro, para la que existe autoconsumo cuando el sujeto pasivo transmite bienes a un tercero a cambio de una contraprestación inferior al valor de adquisición del bien o de bienes similares o, si se desconoce dicho dato, al de coste?

2) Si el suministro se reputa como un servicio de restauración, ¿deben interpretarse los artículos 2 y 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva en el sentido de que se oponen a la legislación de un Estado miembro, para la que hay autoconsumo cuando el sujeto pasivo efectúa, ordena hacerlo o provee de cualquier otro modo un servicio para sí mismo o para su personal, con fines privados o para otros ajenos a su actividad, a cambio de un precio inferior al coste de la prestación?»

**Sobre las cuestiones prejudiciales**

18 Las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia se refieren a la determinación de la base imponible respecto a una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios por un sujeto pasivo a los miembros de su personal por un precio inferior al precio de coste. Con ellas se pretende, en particular, que el órgano jurisdiccional remitente pueda apreciar la compatibilidad con lo dispuesto en la Sexta Directiva de la Ley sueca que aplica las normas contenidas en los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), de ésta, en un caso en el que se da, efectivamente, una contraprestación por la entrega de un bien o la prestación de un servicio, pero que esta contraprestación es inferior al precio de coste de dicho bien o de dicho servicio.

19 Los Gobiernos griego y sueco consideran que los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva amplían el ámbito de las operaciones sujetas al impuesto por cuanto el IVA grava incluso las transmisiones de bienes o las prestaciones de servicios que no se realizan «a título oneroso», a tenor del artículo 2 de dicha Directiva. Señalan que de estas mismas disposiciones, en relación con el artículo 11, parte A, de dicha Directiva se desprende que el objetivo de ésta es evitar que el sujeto pasivo o los miembros de su personal disfruten de prerrogativas injustificadas en relación con los consumidores ordinarios (véanse las sentencias de 8 de marzo de 2001, Bakcsi, C-415/98, Rec. p. I-1831, apartado 42, así como de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein, asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99, Rec. p. I-4049, apartado 56). Consideran que, por lo tanto, la Sexta Directiva somete al impuesto no sólo las transmisiones a título gratuito, sino también las transmisiones a un precio inferior al precio de coste.

20 En cambio, la Comisión de las Comunidades Europeas y el Gobierno danés sostienen que los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva se aplican, conforme a su letra, únicamente en el caso de operaciones realizadas a título gratuito. Señalan que, con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, la base imponible consiste en la contraprestación realmente pagada por el trabajador al empresario, aunque el valor de esta contraprestación sea inferior al precio de coste de las comidas suministradas.

21 A este respecto, debe recordarse que, de conformidad con la regla general establecida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. Por lo tanto, dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, a saber, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos (véanse las sentencias de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec. p. 445, apartado 13; de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours

Cosmetics, 230/87, Rec. p. 6365, apartado 16; de 27 de marzo de 1990, Boots Company, C-126/88, Rec. p. I-1235, apartado 19; de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartado 13, y de 29 de marzo de 2001, Comisión/Francia, C-404/99, Rec. p. I-2667, apartado 38). Además, dicha contrapartida debe poder expresarse en dinero (sentencias citadas, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, apartado 13; Naturally Yours Cosmetics, apartado 16, y Fillibeck, apartado 14).

22 Como señala acertadamente el Abogado General en el punto 35 de sus conclusiones, la circunstancia de que una actividad económica se lleve a cabo a un precio superior o inferior al de coste es irrelevante para calificarla de onerosa. En efecto, este concepto supone únicamente la existencia de una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12).

23 Los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, de la Sexta Directiva asimilan determinadas operaciones para las que el sujeto pasivo no recibe ninguna contraprestación real a entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso. El objetivo de estas disposiciones consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que acepta un bien o que presta servicios para fines privados o para los de su personal, por una parte, y el consumidor final que adquiere un bien u obtiene un servicio del mismo tipo, por otra (véanse las sentencias de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94, Rec. p. I-4517, apartado 35; Fillibeck, antes citada, apartado 25, y Fischer y Brandenstein, antes citada, apartado 56). Para alcanzar este objetivo, dichos artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra a), impiden que un sujeto pasivo que haya podido deducir el IVA sobre la compra de un bien afectado a su empresa evite el pago del IVA cuando afecte a sus fines privados o a los de su personal dicho bien de su empresa y que de este modo se aproveche de ventajas indebidas en relación con el consumidor final que compra el bien pagando el IVA (véanse las sentencias de 6 de mayo de 1992, De Jong, C-20/91, Rec. p. I-2847, apartado 15; Enkler, antes citada, apartado 33; Bakcsi, antes citada, apartado 42, y Fischer y Brandenstein, antes citada, apartado 56). Del mismo modo, el artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva impide que un sujeto pasivo o los miembros de su personal obtengan libres de impuesto servicios del sujeto pasivo por los cuales un particular debería haber pagado el IVA.

24 De la resolución de remisión se desprende que en el futuro los miembros del personal de Scandic seguirán pagando una contraprestación real por las comidas que suministre la sociedad. Dado que la operación de que se trata se realiza a título oneroso, en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva, en modo alguno son de aplicación los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), de ésta. En efecto, dichas disposiciones sólo se refieren a las operaciones realizadas a título gratuito que se asimilan a las operaciones realizadas a título oneroso, a efectos de la aplicación del IVA.

25 Según el Gobierno sueco, se menoscabarían la finalidad y el efecto útil de los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva si una operación realizada por una contraprestación simbólica no estuviera comprendida en el ámbito de aplicación de dichas disposiciones. En efecto, el pago del IVA podría en gran medida evitarse si el sujeto pasivo o sus empleados pudieran obtener un bien o un servicio por una cantidad simbólica y resultar gravados sobre la base de esta contraprestación.

26 A este respecto, debe señalarse que la resolución de remisión no señala que en el futuro la cantidad que pagan los miembros del personal de Scandic por el suministro de comidas en la cantina de la sociedad vaya a convertirse en simbólica. En todo caso, el riesgo señalado por el Gobierno sueco sólo podría dar lugar a una petición, basada en el artículo 27 de dicha Directiva, en relación con la aprobación por el Estado miembro de que se tratara de medidas de inaplicación con el fin de evitar determinados fraudes o evasiones fiscales.

27 Además, el Gobierno sueco señala que, de conformidad con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, las subvenciones directamente relacionadas con el precio de las operaciones sujetas al impuesto forman parte de la base imponible. Si una empresa subvencionara las comidas que ofrece a los miembros de su personal valiéndose de una empresa de restauración externa, pagaría directamente a ésta el importe de la subvención, el cual completaría el precio pagado por el personal a la empresa de restauración. Entonces se consideraría que la subvención es una cantidad directamente relacionada con el precio y formaría parte de la base imponible, con arreglo a dicha disposición. Pues bien, de la misma manera debería estar sujeta al impuesto una empresa que subvenciona comidas sirviéndose de sus propios servicios de restauración.

28 Al respecto, debe recordarse que, con arreglo a la regla general contenida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio está constituida por la contraprestación que realmente recibe el sujeto pasivo «del comprador de los bienes, del

destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones».

29 El segmento de frase al que se refiere el Gobierno sueco alude a situaciones en las que están implicadas tres partes, a saber, la que concede la subvención, el suministrador del bien o el prestador de servicios que se beneficia de tal subvención y el comprador del bien o el que obtiene el servicio (véase la sentencia de 22 de noviembre de 2001, Office des produits wallons, C-184/00, Rec. p. I-9115, apartado 10). En el presente asunto sólo hay dos partes: Scandic, como suministrador de bienes o prestador de servicios, por una parte, y los miembros de su personal, por otra. Además, como se desprende claramente del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, la contraprestación la realiza siempre el «comprador [...], [el] destinatario de la prestación o [...] un tercero», y, por lo tanto, nunca la efectúa el propio suministrador ni el prestador. Por lo tanto, el coste asumido por el propio sujeto pasivo por el suministro de comidas a su personal no puede estar comprendido en la base imponible en la operación de que se trata.

30 De lo que precede se deduce que los artículos 2, 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que considere autoconsumo las operaciones por las que se paga una contraprestación real, aunque tal contraprestación sea inferior al precio de coste del bien entregado o del servicio prestado.

#### Costas

31 Dado que el procedimiento tiene para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

Los artículos 2, 5, apartado 6, y 6, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que considere autoconsumo las operaciones por las que se paga una contraprestación real, aunque tal contraprestación sea inferior al precio del coste del bien entregado o del servicio prestado."

De los razonamientos expuestos por el Tribunal hemos de entender que no puede aplicarse la regla de autoconsumo cuando no encontramos ante operaciones por las que se paga una contraprestación "real" aún cuando sea inferior al precio coste.

Se trata pues de interpretar el artículo 79 Cinco en el sentido en que solo cuando nos encontremos ante una contraprestación que no sea "real" podemos aplicar la regla de autoconsumo.

En tal sentido es de destacar la reforma operada en la Ley 37/1992 por Ley 36/2006 de 29 de noviembre en el precepto que nos ocupa:

"Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:...

Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.
- b. Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.
- c. Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por valor normal de mercado aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente."

En la propia Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 podemos leer:

"En lo concerniente al Impuesto sobre el Valor Añadido, la nueva redacción del artículo 79. Cinco de su Ley reguladora pretende su mejor adecuación al derecho comunitario, aclarando tanto los supuestos en que procede alterar la contraprestación pactada por las partes, que serán aquellos en los que exista una incidencia real en la recaudación final del tributo, como la valoración de las operaciones que ha de realizarse en estos casos, que se fija en el valor de mercado."

Pues bien, la regulación expuesta se desarrolla para la adecuación al Derecho Comunitario. Sirve pues de criterio de interpretación. Y es importante destacar desde ahora, por lo que se dirá más adelante, que la nueva regulación comprende como uno de los supuestos de aplicación del "valor normal de mercado" para la determinación de la base imponible "que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia".

Veamos sin en el presente caso podemos afirmar que nos encontramos ante una contraprestación "real" que constituye la base imponible, por el contrario hemos de concluir que dicha contraprestación no es real atendidas las circunstancias económicas concurrentes. Para tal fin hemos de recordar los siguientes hechos:

1.- La sociedad actora construyó y puso en funcionamiento un centro hospitalario que arrienda a la entidad Centro Médico Teknón S.L., participada al 99.6% y 99.99% sucesivamente por la actora, que es la que presta los servicios sanitarios.

2.- Durante el mes de febrero de 1994 entró en funcionamiento el centro hospitalario cediéndose su explotación a la sociedad Centro Médico Tknón S.L. a través de un contrato de arrendamiento. Por el contrato de arrendamiento se ceden a la sociedad participada el edificio, instalaciones y equipamiento.

3.- El precio del arrendamiento se calcula en un porcentaje en la cifra de negocio y beneficios de la arrendataria, primero en un 5% y después en un 7.5%. Este precio resultó ser notablemente inferior al normal del mercado, como resulta del informe de auditoría del año 1995 que explica la no rentabilidad del arrendamiento.

4.- Durante los años de 1991 a 1998, la recurrente soportó cuotas de IVA en cuantía significativas como consecuencia de las inversiones efectuadas en la construcción del inmueble, y soportando la repercusión del tributo llevado a cabo por los proveedores del instrumental sanitario y demás elementos del activo fijo mobiliario. Dado que la prestación sanitaria se encuentra exenta del IVA, ello impediría a quien realiza la prestación la deducción del IVA soportado. La sustitución de dos sociedades, una que adquiere los productos necesarios para la prestación del servicio sanitario, y otra que efectivamente lo presta, conlleva que la primera podrá considerar deducible el IVA en su totalidad, no así la segunda. Como consecuencia de ello los montantes del IVA recaen sobre quien puede deducirlos y no sobre quien no podría hacerlo dada la exención del servicio prestado.

5.- La operativa descrita llevó a que durante los ejercicios que nos ocupan la recurrente reiteradamente solicitase y obtuviese la devolución por IVA soportado superior al repercutido.

Ello, que constituye una operativa lícita, supone plantearnos si la contraprestación del arrendamiento, dada la realidad económica subyacente, es "real" en los términos referidos por el TJCE.

Hemos de señalar desde ahora dos aspectos:

1.- Que el precio pactado en el arrendamiento incide directamente en una posible distorsión de la mecánica del Impuesto en cuanto supone un menor IVA repercutido, que elevará el IVA a devolver como soportado superior al repercutido.

2.- Que este es uno de los supuestos contemplados en el artículo 79. Cinco en la redacción dada por Ley 36/2006, en los que ha de acudir al valor mercado de la prestación y no al pactado.

Pues bien, el precio pactado en el arrendamiento en cuanto incide directamente en la mecánica de la deducción, no puede considerarse "real" cuando es inferior a los costes, haciendo inviable económicamente a la entidad arrendadora, y existe una vinculación entre la arrendadora y arrendataria, que, en la realidad, supone un ropaje jurídico para una misma actividad.

Debemos reiterar que la operativa es lícita y que, además, el legislador la contempla expresamente en el artículo 79 actual, pero hemos de añadir que la contraprestación no es "real" en cuanto supone un precio a una

operación que en sí misma considerada carece de contenido económico. Con la renta no se retribuye un servicio, sino que el contrato de arrendamiento supone un medio de explotación de una actividad.

Hemos de concluir que conforme a la doctrina de la sentencia anteriormente citada, no nos encontramos ante una contraprestación "real" y por tanto, el artículo 79 Cinco anterior a la reforma operada por Ley 36/2006, interpretado conforme a la sentencia mencionada, ampara acudir en este caso a las reglas de autoconsumo.

Por último hemos de señalar que el criterio de la Administración para determinar el valor mercado es correcto, en cuanto considera el coste del servicio prestado incluyendo la amortización de elementos que sirvan al objeto de la actividad, extrayéndose estas magnitudes de la propia contabilidad de la entidad

De lo expuesto resulta la desestimación del recurso y confirmación del acto impugnado, al ser ajustado a Derecho tal pronunciamiento.

No se aprecian méritos que determinen un especial pronunciamiento sobre costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

### **FALLAMOS**

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por New Teknon S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D<sup>o</sup> Antonio Álvarez Buylla Ballesteros, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de junio de 2006, debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos confirmarla y la confirmamos, sin expresa imposición de costas.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma cabe recurso de casación, siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.