

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056403

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 31 de octubre de 2014

Vocalía 3.^a

R.G. 5895/2011

SUMARIO:

IS. Base imponible. Reglas de valoración. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Reglas especiales. *Devolución indirecta de aportaciones a los socios.* Los dividendos satisfechos por una sociedad mercantil con posterioridad a que se hayan producido operaciones de saneamiento de pérdidas con cargo a fondos propios, tendrán la consideración de devolución indirecta de aportaciones a los socios por la cuantía que pueda considerarse restitución a los actuales propietarios, perceptores de los dividendos, de fondos propios de la sociedad aplicados al saneamiento de pérdidas. Esa cuantía puede determinarse bien atendiendo a las aportaciones directas de fondos propios a la sociedad -capital, primas de emisión, aportaciones para compensación de pérdidas- o en la restitución a los anteriores propietarios que soportaron en su momento dicha inversión, vía coste de adquisición de la participación, en atención a las concretas circunstancias del caso. Determinada esta cuantía que debe calificarse como restitución indirecta de fondos propios, su tratamiento fiscal debe realizarse aplicando el art. 15.4 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), de forma que las cuantías percibidas minoren el valor contable de la participación, integrándose eventuales excesos sobre el valor contable en la base imponible sin derecho a deducción por doble imposición interna. **(Criterio 1 de 2) Deducciones para evitar la doble imposición. Deducción por doble imposición interna. Deducción por doble imposición de dividendos. Neutralidad fiscal.** La correcta aplicación de la normativa del Impuesto a las concretas operativas debe respetar la neutralidad fiscal, esto es, debe impedir la aparición de un exceso de carga tributaria por doble imposición. Del mismo modo, debe evitar que se produzcan supuestos de desimposición. En ambos casos, se trataría de excesos o déficits de imposición o bien financiación indeseada que no hayan sido expresamente buscados o queridos por el legislador, derivándose de una aplicación literal de la normativa del Impuesto a operativas complejas. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 68, 88, 89, 104 y 150.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 184.

RD 939/1986 (RGIT), art. 31.ter.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 13, 14, 15, 25, 30 y 72.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 28.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 17.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (31/10/2014), el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha resuelto la reclamación que en única instancia ha interpuesto la entidad GRUPO C... SA, con NIF ... en su condición de sociedad dominante del Grupo Fiscal núm. a/01 (en adelante el obligado tributario), y en su nombre D. M, con domicilio a efectos de notificaciones en ... frente a Acuerdo de liquidación dictado por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la AEAT, en fecha 10 de noviembre de 2011 por el concepto Impuesto sobre Sociedades, régimen de consolidación fiscal, ejercicios 2005, 2006 y 2007, del que resulta una cantidad a ingresar de 56.379.139,62 €.

Cuantía de la reclamación: 32.068.615,83 €

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 20 de julio de 2009 se inician actuaciones inspectoras de carácter general frente al Grupo Fiscal a/01 relativas a su tributación por el Impuesto sobre Sociedades, Régimen de consolidación fiscal, en los ejercicios 2005, 2006 y 2007 (1 de enero a 31 de diciembre). En dichos ejercicios el Grupo estuvo formado, además de por su sociedad dominante, por las siguientes sociedades dependientes:

- * SEGC
- * NTH, SA
- * CV
- * DRE
- * CS
- * CCP, SA
- * TEC
- * S, SA
- * LSRE

El 5 de octubre de 2011 se firmaron diversas actas referentes a los conceptos tributarios objeto de las actuaciones, entre ellas, una en disconformidad, A02 nº ..., atinente a la tributación del grupo por el I.Sociedades, ejercicios 2005 a 2007. En la misma el actuario hace constar que durante las actuaciones se han producido dos dilaciones con una duración de 155 días motivadas por peticiones de aplazamientos por parte del obligado tributario, que a su juicio no deben ser computadas a efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. Por otra parte se pone de manifiesto que el día 28 de octubre de 2010 el Inspector Jefe dictó un Acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección que fue notificado al obligado tributario el día siguiente 29 de octubre de 2010, y en el que se acordó la ampliación por doce meses adicionales del plazo de las actuaciones del procedimiento de inspección relativas al Impuesto sobre Sociedades.

En el Acta de disconformidad se realizan las siguientes propuestas de ajuste respecto de los datos declarados:

1. En relación con las bases imponibles declaradas por la sociedad dependiente SEGC.

1.1. La sociedad instrumentó parte de los compromisos por pensiones asumidos con el colectivo de su personal integrado por sus directivos mediante un contrato de seguro denominado "**Assvgt**" cuya prestación asegurada eran las pensiones de viudedad, siendo la modalidad de seguro el denominado "Seguro Temporal Renovable". Los importes de las primas pagadas por dicha póliza fueron contabilizadas en la cuenta 64900000 "Atenciones sociales" sin que **SEGC** imputase fiscalmente las primas pagadas a las personas a quienes se vinculan las prestaciones, ni practicase ajuste positivo para la determinación de sus bases imponibles en el I.Sociedades. El actuario propone un incremento de dichas bases por los importes concernidos, al no cumplirse el requisito de que las contribuciones para la cobertura de las contingencias se hayan imputado fiscalmente a las personas a quienes se vinculan las prestaciones.

1.2. Con causa en uno de los diversos conceptos que integran las primas correspondientes a los contratos de seguros que deben contribuir a los servicios de extinción de incendios, la sociedad había percibido de los tomadores un recargo de carácter proporcional al resto de la prima en concepto "Arbitrio de bomberos" que fue incluido en los importes de los recibos pero que no se declaró como parte de la base imponible ni del I.Sociedades ni del Impuesto sobre las Primas de Seguro, sino que fue contabilizado en la cuenta 47840000, cargándose contra su saldo los pagos por anticipos a cuenta, liquidaciones provisionales y liquidaciones definitivas a la Gestora de Conciertos para la Contribución a los Servicios de Extinción de Incendios. En el acta se propone considerar el saldo de la cuenta 47840000 al final de cada uno de los ejercicios comprobados bien incrementos (ejercicios 2005 y 2006) bien disminución (2007) de las correspondientes bases imponibles del I.Sociedades declaradas, al considerar el actuario que dicho concepto se trata de un servicio de protección cuyo riesgo entra dentro de las actividades aseguradoras.

1.3. La empresa entregó a sus pensionistas (antiguos empleados de la entidad que ya no prestan servicio a la misma y que en consecuencia tampoco perciben retribución alguna) lotes de navidad cuyo coste fue contabilizado en la cuenta 64900000 "Atenciones sociales" y considerado como gasto fiscalmente deducible sin realizar imputación fiscal a los perceptores ni practicar ajuste positivo alguno para la determinación de la base imponible del I.Sociedades por este concepto. En el Acta se considera que dichos gastos constituyen liberalidades fiscalmente no deducibles, por lo que se propone incrementar las correspondientes bases imponibles en los importes de esos lotes de navidad entregados a pensionistas.

1.4. **SEGC** celebra periódicamente "convenciones" consistentes en viajes de carácter lúdico-recreativo a determinados lugares del mundo que ella sufraga, en las que participan los agentes que más han destacado en la venta de productos junto con el personal directivo. El coste de los viajes fue considerado por la sociedad como retribución en especie a los agentes participantes y personal directivo concernido (incluyendo acompañantes de los mismos) practicando los correspondientes ingresos a cuenta. En dos de esos viajes participaron también otras personas como acompañantes de los guías, sufragando la compañía también los gastos correspondientes, que luego fueron deducidos fiscalmente. El actuario propone incrementar las bases imponibles declaradas en el importe de los gastos de viajes de personas que no eran empleados de la entidad, sino que viajaron como acompañantes de los guías, por considerarlos liberalidades fiscalmente no deducibles.

1.5. En el acta de disconformidad A02 ... que simultáneamente se incoa a **SEGC** en relación con su tributación por IVA, se modificó el porcentaje de prorrata del ejercicio 2006, determinándose un mayor IVA soportado deducible. El actuario propone incrementar la base imponible declarada en el I.Sociedades 2006 por dicho importe, que ya no es gasto en dicho impuesto, sino mayor IVA soportado deducible del mismo ejercicio.

2. En relación con las bases imponibles declaradas por la sociedad dependiente **NTH, SA**.

2.1. La sociedad contabiliza como menores ingresos por primas los importes cobrados como contribución a los servicios de extinción de incendios, en la cuenta 47840000, sin realizar al respecto ningún ajuste extracontable para determinar sus bases imponibles por el I.Sociedades. El actuario propone aumentar las bases imponibles en dichos importes, con la misma motivación que la expuesta en el anterior apartado 1. 2

2.2. En los ejercicios objeto de comprobación **NTH, SA** contabilizó en la cuenta 62210000 "Reparación y conservación de inmuebles" y en consecuencia, dedujo fiscalmente, importes correspondientes a gastos en obras realizadas en locales arrendados cuyos respectivos contratos tenían una duración de diez años, por lo que debieron ser activados como "Instalaciones". En el Acta de disconformidad se propone incrementar las bases imponibles de dichos ejercicios en el importe de los gastos considerados deducibles, admitiendo la deducción de sus amortizaciones al 10% anual.

2.3. **NTH, SA** contabilizó en la cuenta 67210000 "Otros gastos extraordinarios", trabajos que corresponden a instalaciones que deberían haberse activado. En el Acta se propone idéntica regularización a la expuesta en el anterior apartado 2.2.

3. Correcciones a la determinación de la base imponible del grupo fiscal.

3.1. Antecedentes generales.

La sociedad **SSEGC** adquirió el 30 de diciembre de 1999 la empresa **M, SA**, a un tercero (**GRUPO ACX, SA**) por 1.000 millones de pesetas (equivalentes a 6.010.121,04 €), si bien el transmitente se comprometió a asumir el pago de la insuficiencia de provisiones técnicas, lo que motivó pagos por 20.460.000,00 € en los años 2002 y 2003 en favor de la adquirente.

En el año 2001 **SSEGC** aportó una rama de actividad consistente en su "negocio asegurador" -íntegro- a **M, SA** por el valor contable del mismo, 18.000.000 €. Al mismo tiempo **M, SA** pasa a denominarse **SEGC** manteniendo el NIF..., mientras que **SSEGC** pasa a denominarse **GRUPO C ... SA** manteniendo también su NIF...

La participación de **GRUPO C ...SA** en **SEGC** ha sido siempre del 100%.

3.2. Situación hasta el año 2000

Esa sociedad participada, denominada **SEGC** desde 2001, obtuvo resultados negativos hasta el año 2000, que obligaron a realizar cuatro operaciones de saneamiento para compensar pérdidas que alcanzaron un importe de 39.858.440.510 ptas, equivalente a 239.554.052,08 €, con el siguiente detalle:

Ejercicio saneamiento	Ejercicio de las pérdidas	Importe en ptas
1998	1997 y anteriores	2.827.450.564
1999	1998	22.034.070.946
2000	1999	9.598.594.004
2001	2000	5.398.393.996

a) El saneamiento realizado en el ejercicio 1998 fue, de acuerdo con la inscripción realizada en el Registro Mercantil, con cargo a Capital suscrito por 2.796.358.507 ptas, a Prima de Emisión por 18.000.000 ptas, y a Reservas legales y voluntarias por 13.092.057 ptas. Tras lo cual se aumentó el capital en 2.796.000.00 ptas, que fue suscrito por sus accionistas a dicha fecha (**X, Y y Z**).

b) El saneamiento realizado en el ejercicio 1999 fue, por una parte, con cargo a todas las partidas que componían los fondos propios a 1 de enero de 1999, que eran 3.000.001.946 ptas de capital, 600.000.000 ptas de Reserva legal y 10.696.007.000 ptas de Reservas voluntarias. Para ello, se redujo el capital a 0 para inmediatamente ampliarlo a 3.500.000.000 ptas con una prima de emisión de 7.750.000.000 ptas, totalmente suscritos y desembolsados por su nuevo propietario, **GRUPO ACX, SA**. Por tanto, de los 22.034.070.946 ptas saneados en 1999, 11.296.007.000 ptas habían sido aportados en su día por los anteriores socios (3.000.001.946 ptas de capital, 600.000.000 ptas de Reserva legal, 10.696.007.000 ptas de Reservas voluntarias) y 7.738.062.000 ptas procedían de la prima de emisión aportada por **GRUPO ACX, SA** en el propio ejercicio 1999.

c) El 30 de diciembre de 1999 **SSEGC** adquirió la totalidad de acciones a **GRUPO ACX, SA**. El 15 de diciembre de 2000 se redujo el capital de 3.500.000.000 ptas a 0, para ampliarlo inmediatamente en

3.000.000.000 ptas con una prima de emisión de 8.499.900.000 ptas, aportados por la nueva propietaria. Por tanto, el saneamiento efectuado el año 2000 que totalizó 9.598.594.004 ptas se correspondía con 3.500.000.000 ptas de capital amortizado y 11.938.000 ptas que quedaban de la prima de emisión, ambos aportados por **GRUPO ACX, SA** (total de 3.511.938.004 ptas), y el resto con 6.086.656.004 ptas de la nueva prima de emisión que había sido aportada por la nueva propietaria **SSEGC** en el propio año 2000.

d) En el año 2001 la sociedad dependiente luego denominada **SEGC** recibió íntegro el negocio asegurador de la ahora denominada GRUPO C ..., SA. El 31 de mayo de 2001 se realiza una última operación de saneamiento, para lo cual se aplican las 2.413.243.996 ptas que quedaban de la prima de emisión y se reduce en 2.985.150.000 ptas el capital, ambas cantidades aportadas por **SSEGC** en el año 2000. El capital social queda así reducido a 14.850.000 ptas y es aumentado nuevamente en 2.985.150.000 ptas con lo cual vuelve a ser de 3.000.000.000 ptas. A final del año se redenomina en euros (18.030.363,13 €).

Es decir, que las operaciones de saneamiento han supuesto las reducciones de capital y aplicaciones de prima de emisión que se contienen en el siguiente cuadro, en el que además se hace constar quien había sido el aportante de las cuantías aplicadas ("anteriores" quiere decir anteriores propietarios distintos de **GRUPO C ..., SA**):

Ejercicio	Importe (pts)	Concepto	Aportante
1998	2.796.358.507	Reducción capital	Anteriores
	18.000.000	Aplicación prima emisión	Anteriores
	2.814.358.507		
1999	3.000.001.946	Reducción capital	Anteriores
	3.000.000.000	Reducción capital	Anteriores
	8.781.000.000	Aplicación prima emisión	Anteriores
	7.738.000.000	Aplicación prima emisión	Anteriores
	22.519.001.946		
2000	3.500.000.000	Reducción capital	Anteriores
	11.938.000	Aplicación prima emisión	Anteriores
	6.086.656.000	Aplicación prima emisión	GRUPO C ...SA
	9.598.594.000		
2001	2.985.150.000	Reducción capital	GRUPO C ...SA
	2.413.243.996	Aplicación prima emisión	GRUPO C ...SA
	5.398.393.996		
Suma total	40.330.348.449		

Las pérdidas que son saneadas con las operaciones descritas, habían generado las siguientes bases imponibles negativas, que se encuentran pendientes de compensación en el I.Sociedades al inicio del ejercicio 2001:

Ej- de generación	BIN en euros	BIN en pesetas
1992	523.845,55	87.160.566
1993	1.931.549,19	321.382.744
1994	3.103.516,32	516.381.666
1995	1.551.920,12	258.217.781
1997	13.363.953,13	2.222.547.705
1998	104.754.084,45	17.429.613.095
1999	55.638.795,57	9.257.516.640
2000	25.064.881,63	4.170.445.395
	205.932.545,96	34.264.292.592

3.3. Situación a partir del ejercicio 2001.

A partir de 2001 la sociedad dependiente SEGC comienza a obtener beneficios, lo que le permite por una parte compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores y por otra, acumular reservas y distribuir dividendos a su accionista único **GRUPO C ... SA**.

En cuanto a las bases imponibles compensadas entre 2001 y 2007, que ascienden a 205.944.556,08 €, el detalle es el siguiente (cuantías en euros):

Ejercicio	BI antes comp BIN	Compensación BIN	BI sometida tributación
-----------	-------------------	------------------	-------------------------

2001	17.184.225,39	17.184.225,39	0
2002	25.549.854,58	25.549.854,58	0
2003	16.894.578,16	16.894.578,16	0
2004	36.641.251,46	36.562.288,86	78.962,60
2005	110.926.591,93	52.300.725,53	58.625.866,40
2006	100.246.993,61	54.325.852,56	45.921.141,05
2007	146.929.749,06	3.127.031,00	143.802.718,06
		205.944.556,08	248.428.688,11

En cuanto a los beneficios obtenidos por la sociedad dominada SEGC y su distribución, presentan el siguiente detalle (cuantías en euros):

Ejercicio	Base de reparto	R.legal	R.voluntarias	Reserva para beneficios no compensados BIN
2001	25.027.960,48	2.508.796,05	22.525.164,43	0,00
2002	17.618.119,00	1.103.277,00	16.514.842,00	0,00
2003	16.852.000,00	0,00	16.852.000,00	0,00
2004	31.756.000,00	0,00	31.756.000,00	0,00
2005	100.401.000,00		47.338.000,00	56.063.000,00
2006	112.819.000,00		69.388.000,00	43.431.000,00
2007	161.864.000,00		11.864.000,00	150.000.000,00

Con cargo a dichos beneficios, la sociedad dominante GRUPO C ... SA percibió en los ejercicios 2005 a 2008 dividendos que luego eliminó en sus autoliquidaciones mod. 220 por el I.Sociedades con el siguiente detalle (cuantías en euros)

	2005	2006	2007	2008
Dividendo percibido	0,00	52.962.819,29	83.400.000,00	225.000.000,00
Dividendo eliminado	0,00	52.962.819,29	83.400.000,00	225.000.000,00

Esos importes corresponden a:

-52.962.819,29 € percibidos en 2006 lo fueron de forma específica con cargo a “Reservas voluntarias correspondientes a beneficios no compensados con bases imponibles negativas”

-83.400.000 € percibidos en 2007 fueron 43.400.000 € con cargo a “Reservas voluntarias correspondientes a beneficios no compensados con bases imponibles negativas” y 40.000.000 € a cuenta de los resultados del ejercicio 2007.

-225.000.000 € percibidos en 2008 lo fueron: 110.000.000 € de los resultados de 2007 y 115.000.000 € a cuenta de los resultados del ejercicio 2008

La reserva voluntaria denominada “Reservas voluntarias correspondientes a beneficios no compensados con bases imponibles negativas”, cuenta contable 11740000, con cargo a la cual se abonan los dividendos antes referidos, había sido dotada en el ejercicio 2006 por importe de 53.062.819,29 € y en el ejercicio 2007 por 43.430.859,97 €. Según las correspondientes Memorias integrantes de las Cuentas Anuales, su saldo a 31 de diciembre de 2006 era de 100.000 € y a 31 de diciembre de 2007 era de 130.859,97 €. No consta en las Memorias de los ejercicios 2008 y 2009 ningún movimiento referente a esta cuenta y no se hace siquiera referencia a su existencia.

3.4. Regularización propuesta en Acta de disconformidad.

El 26 de noviembre de 2005 la entidad dominante había efectuado una consulta a la Dirección General de Tributos relativa al tratamiento tributario que debe darse a los dividendos repartidos en el caso de concurrir las circunstancias que se expresaron en dicha consulta. El actuario considera que las mismas no coinciden con las correspondientes a los dividendos que ahora se analizan.

En la referida Acta de disconformidad, la Inspección considera improcedente la eliminación de los dividendos percibidos por la sociedad dominante de SEGC, por concurrir un doble aprovechamiento de la pérdida. Señalando adicionalmente que cuando median uno o varios repartos de dividendos por parte de una sociedad que ha tenido que ser saneada patrimonialmente y que ha compensado los beneficios que ha ido obteniendo con las

bases imponibles correspondientes a las pérdidas saneadas, debe considerarse que los primeros dividendos repartidos corresponden a los primeros beneficios obtenidos.

4. En relación con las deducciones en la cuota generadas en sede de la sociedad dependiente SEGC

En sus declaraciones mod. 220 por el I.Sociedades 2005 a 2007, el grupo fiscal consignó y aplicó unas deducciones por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo generadas por SEGC. Para su cálculo, la sociedad dominada consideró como retribución bruta anual de los empleados únicamente el importe pagado por ella misma, aunque alguno de los empleados concernidos además prestan servicios en otras sociedades del grupo. Para estos empleados SEGC es la encargada de efectuar las contribuciones al plan de pensiones por cuenta de todas las sociedades del grupo. Sin embargo, al calcular la base de deducción no tuvo en cuenta las retribuciones que esos empleados habían percibido de otras sociedades del grupo. El actuario procede en su propuesta de regularización, a recalcular las deducciones admisibles en casos de empleados que perciben emolumentos de diversas sociedades del grupo, habida cuenta de que dicha deducción debe aplicarse únicamente sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales a planes de pensiones que correspondan a un importe máximo de 27.000 €.

Segundo.

A la vista de dicha propuesta de regularización, el día 21 de octubre de 2010 el obligado tributario presenta un escrito de alegaciones referentes a todas las cuestiones mencionadas, excepto las regularizaciones descritas en los apartados 1.5, 2.2 y 2.3 del anterior Antecedente de Hecho.

Tras su análisis, el día 10 de noviembre de 2011 el Inspector Jefe Adjunto de la Oficina Técnica emite Acuerdo de liquidación confirmando la totalidad de las propuestas contenidas en el Acta de disconformidad, con excepción de la relativa a los denominados “Gastos de convenciones” cuestionados, respecto de los cuales considera que los gastos de los acompañantes de los guías deben considerarse como mayor gasto atribuible a los guías.

Respecto de la cuestión fundamental de las correcciones por eliminación de dividendos internos, señala el Inspector Jefe Adjunto que se ha producido una desimposición en el I.Sociedades dado que unas mismas y únicas pérdidas han sido aprovechadas dos veces, por dos sujetos económicos distintos, para minorar su tributación. Así, **GRUPO ACX, SA**, su anterior propietario, saneó **SEGC** en los ejercicios anteriores a su adquisición por el **Grupo a/01** aportándole más de 170 millones de euros. Fondos que perdió dado que vendió las acciones por 6 millones de euros como precio y aún así tuvo que pagar 20,5 millones de euros más para cubrir la insuficiencia de provisiones técnicas de la compañía vendida. Siendo todas estas pérdidas fiscalmente deducidas por dicho propietario anterior.

Por su parte, la ahora denominada **SEGC** fue acumulando bases imponibles negativas hasta un total de 180,9 millones de euros a finales de 1999. **GRUPO C ... SA**, tras adquirir la compañía el 30 de diciembre de 1999, la saneó nuevamente y mediante una operación FEAC que no fue objeto de tributación, le traspasó por 18 millones de euros su negocio asegurador, tras lo cual **SEGC** obtuvo entre 2001 y 2004 más de 93 millones de euros de beneficios. Estos fueron compensados con las bases negativas pendientes, por lo que en dichos ejercicios 2001 a 2004 no existió tributación efectiva, destinándose todos los beneficios a reservas. Considera el Inspector Jefe que durante estos ejercicios SEGC no podía repartir los beneficios obtenidos de acuerdo con la normativa que se cita en el Acuerdo de liquidación, Ley 30/1995 de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, puesto que en los años 2002 y 2003 existieron pagos del anterior propietario destinados a asumir la insuficiencia de provisiones técnicas.

Sostiene además que la compensación de las bases negativas pendientes no hubiera sido posible de limitarse la operación a una adquisición de la sociedad y a su posterior absorción, a la vista de lo dispuesto en el artículo 104.3 de la Ley 43/1995, reguladora del I.Sociedades. Sin embargo, la aportación por parte de la sociedad adquirente de una rama de actividad consistente en el negocio asegurador de SSEC a la empresa adquirida, que cambia su denominación pero no su NIF, operación que al acogerse al régimen FEAC no es objeto de tributación, permitió que los beneficios generados por el negocio asegurador que originariamente radicaban en la sociedad dominante del **GRUPO C ... SA** fueran compensados con las bases imponibles negativas aportadas por la sociedad comprada, que habían sido generados antes de su pertenencia al grupo.

Ya en aquel momento sostiene el Inspector Jefe que se había producido una desimposición evidente, porque las mismas pérdidas habían sido aprovechadas por el **GRUPO ACX, SA**, quien se las dedujo porque había incurrido efectivamente en ellas; y después por el **Grupo a/01**, que consiguió la acumulación de cuantiosas reservas al obtener unos beneficios que no tributaron porque compensó BINs negativas generadas por el anterior propietario. Y la forma de atajar esta situación es, a su juicio, el tratamiento que de acuerdo con la normativa del I.Sociedades, debe darse a la percepción en forma de dividendos por parte de la sociedad dominante del Grupo de esos beneficios que no habían tributado en su momento a resultas de la operativa descrita.

El Inspector Jefe comparte la conclusión del actuario en el sentido de que no procede la eliminación de dichos dividendos en la autoliquidación mod. 220 correspondiente a los ejercicios en que los mismos se perciben por la sociedad dominante. Así, considera que dicha eliminación no puede ampararse en la consulta formulada por el obligado tributario en el año 2004 ya que la misma no describe los hechos efectivamente acreditados para los ejercicios incluidos en la comprobación. Esta falta de identidad entre presupuestos de hecho de la consulta y hechos acreditados en el expediente es desarrollada ampliamente en el Fundamento de Derecho DECIMOCUARTO del Acuerdo de liquidación. Por otra parte, el Fundamento de Derecho DECIMOQUINTO del mismo Acuerdo determina la improcedencia de dicha eliminación en base a lo dispuesto en el artículo 72.3 TRLIS en relación con el artículo 30.4 del mismo cuerpo legal.

A resultas de todo lo expuesto, del Acuerdo de liquidación, que es notificado al obligado tributario en fecha 14 de noviembre de 2011, resulta una cantidad total a ingresar de 56.379.139,62 €, con el siguiente detalle:

Ejercicio	Cuota	Intereses de demora	Deuda total a ingresar
2005	435.379,68 €	125.072,02 €	560.451,70 €
2006	19.260.407,00 €	4.489.665,09 €	23.750.072,09 €
2007	27.224.438,09 €	4.844.177,74 €	32.068.615,83 €
		Total	56.379.139,62 €

Tercero.

Frente a dicho Acuerdo se ha interpuesto en fecha 7 de diciembre de 2011 ante este Tribunal Central, reclamación económico-administrativa que ha sido referenciada con el número 00/5895/2011. Tras la puesta de manifiesto del expediente, el día 21 de enero de 2013 se presenta escrito de alegaciones con el siguiente contenido, en síntesis:

a) Improcedencia del Acuerdo de ampliación de actuaciones a 24 meses, por haber sido dictado el mismo de forma extemporánea dado que habían transcurrido más de doce meses desde el inicio de las actuaciones (el 20 de julio de 2009) cuando se notificó dicho Acuerdo (el 29 de octubre de 2010). Asimismo, se considera improcedente la ampliación por no concurrir especial complejidad en la comprobación, ya que a juicio del obligado tributario la mención de los motivos invocados para acordarla se realiza de forma automática, sin examinar su realidad o influencia en el procedimiento inspector. En relación con esta cuestión, la reclamante afirma también que ha existido falta de diligencia de la Administración en el desarrollo de las actuaciones inspectoras. Dado que a juicio de la reclamante debe negarse virtualidad al Acuerdo de ampliación de actuaciones y que tras la superación del plazo máximo de doce meses no se ha producido un reinicio formal de las mismas, todas las actuaciones posteriores a dicha superación carecerían de eficacia interruptiva por lo que insta la declaración de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria correspondiente al I.Sociedades, ejercicios 2005, 2006 y 2007.

b) Procedencia de la eliminación de los dividendos internos, amparada en una consulta vinculante de la Dirección General de Tributos formulada por el obligado tributario en el año 2004, sin que ni la jurisprudencia ni la legislación atinente al caso se modificase entre la contestación a la consulta V0307/05 y la posterior aplicación del criterio derivado de la citada consulta.

c) Procedencia de la deducibilidad fiscal de los lotes de navidad., puesto que aunque no existe una obligación legal o acuerdo formal entre la empresa y sus empleados, la entrega de estos lotes a empleados jubilados responde a una costumbre asumida que se repite año a año sin solución de continuidad y que debe ser incluida en el concepto de uso o costumbre expresamente excluido del concepto de liberalidad contenido en el artículo 14.1.e) TRLIS.

d) En cuanto a las primas de seguros de vida colectivos temporales anuales renovables, dado que se tratan de seguros de riesgo puro, su imputación fiscal es obligatoria. Esta obligatoriedad implica automáticamente su deducibilidad fiscal, aunque la empresa decida no imputar a los trabajadores asegurados las primas satisfechas por este tipo de seguros.

Cuarto.

En fecha 3 de marzo de 2014 tiene entrada escrito de alegaciones complementarias en las que se alega lo siguiente:

a) En relación con la cuestión de la prescripción, se invocan las Sentencias el Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2013 en Recurso de casación para unificación de doctrina núm. 1342/2013 y otras anteriores de 25 de abril de 2012 (Rec. Cas 404/2009) 28 de septiembre de 2012 (Rec. Cas 4728/2009) y 6 de junio de 2013 (Rec. Cas 3383/2010) en defensa de su pretensión de que habiéndose notificado la ampliación de actuaciones el 29 de

octubre de 2010 tras su inicio el 20 de julio de 2009, es decir, fuera del plazo de doce meses naturales desde dicho inicio, dicho acuerdo de ampliación carece de virtualidad interruptiva de la prescripción.

b) El resto de las cuestiones planteadas se refieren a la regularización consistente en determinar la improcedencia de la eliminación de dividendos. Así, considera la reclamante que el art. 30.4.b) relativo a la improcedencia de practicar la deducción por doble imposición interna en los supuestos de reparto de dividendos previo saneamiento contable con cargo a fondos propios de la sociedad participada, contiene una excepción referida a los casos en que dicha sociedad participada no haya compensado las BINs correspondientes a las pérdidas así saneadas. El tratamiento fiscal aplicado a los beneficios distribuidos en los ejercicios 2006 y 2007 se ajusta a dicha excepción.

c) Afirma además que se formuló consulta vinculante V0307/05, que debe considerarse vigente no sólo para el año 2004. La postura de la inspección ataca la seguridad jurídica, sin que pueda discutirse la identidad de circunstancias ya que el único elemento diferente es el ejercicio, sin que se haya modificado ni la jurisprudencia ni la legislación atinente al caso. La existencia del aprovechamiento de pérdidas en sede de anteriores titulares se hace constar en la consulta planteada; en cualquier caso, no resultan relevantes a los efectos de una distribución de dividendos que se consultó exponiendo todos los elementos esenciales.

d) En cuanto a la Consulta V0688/06, se sostiene que resuelve un supuesto de hecho distinto del consultado por **GRUPO C ... SA**, ya que no sólo se realiza una reducción de capital para compensar pérdidas sino también un traspaso de prima de emisión a reservas. La DGT interpreta que prevalece el tratamiento del traspaso de la prima de emisión a reservas. En cualquier caso, un cambio de criterio posterior implica la adquisición por parte del obligado tributario de un derecho subjetivo que no puede retraerse por consultas posteriores.

e) Por último, y en relación con la doctrina administrativa posterior a la V688/06 que se cita, manifiesta la reclamante que se refiere a supuestos de hecho diferentes y por tanto no resulta de aplicación al aquí analizado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente expediente los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, presupuestos necesarios para la admisión a trámite de las reclamaciones, que plantea como cuestiones a resolver: 1) procedencia y efectos del Acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras; 2) procedencia de la eliminación de los dividendos percibidos por la sociedad dominante de SEGC; 3) tratamiento fiscal en el Impuesto sobre Sociedades de los lotes de navidad entregados a empleados jubilados; y 4) tratamiento fiscal en el I.Sociedades de las primas de seguro colectivo que no han sido imputadas fiscalmente a los trabajadores.

Segundo.

El análisis de las alegaciones presentadas debe comenzar por aquellas cuestiones que afectan a la corrección formal del procedimiento de comprobación, entre las que debemos citar en primer lugar la invocada extemporaneidad del Acuerdo de ampliación de actuaciones.

En el supuesto que nos ocupa las actuaciones de comprobación se iniciaron mediante comunicación notificada a **GRUPO C ... SA** en su condición de representante del Grupo Fiscal a/01 el día 20 de julio de 2009. En el transcurso de las actuaciones se producen una serie de solicitudes de aplazamiento por parte de la entidad, que determinan que no se computen para el cálculo del plazo máximo de duración de las actuaciones 155 días (por los periodos comprendidos entre 11 de diciembre de 2009 y 9 de abril de 2010, y entre 31 de julio y 3 de septiembre de 2010). El 14 de septiembre de 2010 se comunica al obligado tributario la apreciación por parte de la Inspección de una serie de circunstancias a los efectos de proponer la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras por otros doce meses más. Transcurrido el plazo concedido para la presentación de alegaciones sin que el obligado tributario realice ninguna manifestación, se eleva al Inspector Jefe dicha propuesta. El 28 de octubre de 2010 se dicta Acuerdo de ampliación de la duración máxima de las actuaciones a 24 meses contados desde el día 20 de julio de 2009, con independencia de que para el computo de dicho plazo se tenga en cuenta lo previsto en los artículos 104.2 y 150 LGT y artículo 184 R.D. 1065/2007. El Acuerdo de ampliación es notificado al obligado tributario en fecha 29 de octubre de 2010.

En las alegaciones presentadas ante este Tribunal Central la reclamante invoca la extemporaneidad del Acuerdo de ampliación, por cuanto debería haberse notificado necesariamente dentro del plazo de los doce primeros meses desde el inicio de las actuaciones, citando en defensa de su pretensión las Sentencias de la Audiencia Nacional de 28 de mayo de 2008 y 309 de junio de 2011. Sin que, a estos efectos, deban descontarse las dilaciones no imputables a la Administración que pudieran haberse producido durante dichos primeros doce meses. A juicio del obligado tributario, la consecuencia de dicho incumplimiento debe ser la declaración de la prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación por el I.Sociedades de

todos los ejercicios incluidos en la comprobación, dada la falta de reinicio formal de las actuaciones una vez superado el plazo máximo de doce meses en los términos expuestos.

Centrándonos ahora en la cuestión de la temporaneidad de la adopción del acuerdo de ampliación de plazo de las actuaciones inspectoras, este Tribunal Central ha venido sosteniendo que el mismo debía notificarse antes de que transcurrieran doce meses desde el inicio de la comprobación, deduciéndose para el cómputo de esos doce meses las dilaciones no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas, a diferencia de lo que ocurría con el plazo mínimo de seis meses que debía transcurrir antes de su adopción. Entre las resoluciones en que se mantenía este criterio cabe citar las de 5 de mayo de 2010 (RG 4860/08), 17 de febrero de 2011 (RG 1074/10) o 15 de marzo de 2012 (RG 5555/10). Mas recientemente han abordado la cuestión en ese mismo sentido, analizando diversas sentencias del Tribunal Supremo, las resoluciones de 31 de enero de 2013 (RG. 3198/2010) y 27 de junio de 2013 (RG. 5449/2010). En ellas se invocaban como proclive a este criterio sentencias del Tribunal Supremo tales como la de 28/01/2011 (Rec. Nº 3213/2007), de 7/6/2012 (Rec. Nº 2059/2011), 3/10/2011 (Rec Nº 1706/2007) y de 28/09/2012 (Rec. Nº 4728/2009).

Asimismo en la última de dichas resoluciones se citaba a favor de esta tesis, con el matiz añadido de que deberían deducirse las dilaciones imputables al interesado o interrupciones justificadas que hayan afectado de forma sustantiva el normal desarrollo de la actuación, una mas reciente sentencia del Alto Tribunal de 16 de mayo de 2013 (Rec. casación núm. 4602/2010), cuyo cuyo Fundamento de Derecho SEGUNDO se transcribía:

“SEGUNDO.- En primer lugar aducen los recurrentes que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras fue dictado antes del plazo establecido para ello en el art. 31.ter.3 del Reglamento General de la Inspección Tributaria , esto es, antes de haber transcurrido los seis primeros meses desde el inicio de las actuaciones inspectoras. A su juicio, si la notificación del inicio del procedimiento inspector tuvo lugar el 1 de diciembre de 1999, y las dilaciones imputables al interesado fueron de 230 días, el acuerdo de ampliación debió ser adoptado entre el día 17 de enero de 2001 y el 17 de julio de 2001, por lo que al dictarse la ampliación el 5 de enero de 2001 y notificarse el día 8 de dicho mes y año, se ha anticipado al transcurso del indicado plazo de seis meses. Con carácter subsidiario, aduce también la nulidad de dicho acuerdo, para el caso de que se entendiera que las dilaciones indebidas no deben tenerse en cuenta a los efectos del cómputo de los plazos, pues en dicho caso, el acuerdo de ampliación se notificó transcurrido el plazo del año desde la notificación del inicio del procedimiento, plazo que habría concluido el 1 de diciembre de 2000.

El motivo debe desestimarse, tanto en su parte principal, como subsidiaria, pues las interrupciones y dilaciones producidas en el procedimiento inspector operan por imperativo legal de diferente forma a la hora de determinar el "dies a quo" y el "dies ad quem", en orden a la adopción del acuerdo de ampliación.

En efecto, para el primero, es el propio precepto (art. 31.ter.3 del RGI) que se dice vulnerado el que claramente indica que "El acuerdo del inspector-jefe no podrá dictarse en tanto no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio de las actuaciones, al objeto de que, durante dicho plazo, pueda apreciarse la necesidad de ampliar su duración. A estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurren en la actuación.

En relación con el segundo aspecto de la cuestión, es el propio artículo 29.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Garantías y Derechos del Contribuyente , el que expresamente especifica que " A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, en los períodos de interrupción injustificada que se especifiquen reglamentariamente.

Esta distinta operatividad de las dilaciones en uno y otro caso es debido, a que en el primer supuesto se está fijando un término a partir del cual, y no antes, se puede realizar una determinada acción (ampliar el plazo para resolver), mientras que en el segundo, lo que se está regulando es la duración del procedimiento de inspección, añadiendo al fijado por la ley, el de las dilaciones imputables al interesado”.

No obstante, a la vista de un último pronunciamiento del Tribunal Supremo, de 6 de junio de 2013 (Rec. nº 3383/2010), que recapitula una serie de sentencias en las que no comparte la tesis defendida por la representación estatal recurrente, se estima preciso modificar el criterio hasta ahora aplicado y acoger la doctrina fijada por el Alto Tribunal en el siguiente sentido:

“6.- Ante la doctrina de esta Sala que se ha dejado expuesta, procede reiterar el criterio de nuestras sentencias de 28 de septiembre de 2012 (cas. 4728/2009) y 31 de mayo de 2013 (cas. 3258/2010) que rechazaron motivo de casación formulado por el Abogado del Estado en idénticos términos que el articulado en el presente recurso y ante un supuesto análogo al aquí contemplado.

En conclusión, que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con anterioridad a que finalice el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses pues entendemos que es correcta la apreciación de la sentencia de la Sala de instancia de 28 de mayo de 2009 (rec. 466/2005) de que el acuerdo de ampliación tiene un momento inicial y uno final en que puede adoptarse, el momento inicial no puede ser anterior al transcurso de

seis meses desde el inicio de las actuaciones, tal y como determina el art. 31 ter 3 del RGIT , añadiendo el citado precepto que "a estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran en la actuación" y el momento final en el que puede adoptarse es dentro de los doce meses y ello prescindiendo también de las eventuales dilaciones que se hubieran podido producir, pues tales dilaciones serán apreciadas al término de las actuaciones inspectoras dado que, en caso contrario, de admitirse que se pudieran tomar en consideración para el momento de la adopción del acuerdo de ampliación se podría producir un doble cómputo de tales dilaciones, uno inicial que determinarían que se tuvieran en cuenta para el momento válido de adopción de dicho acuerdo de ampliación, y otro final determinante de la extensión del procedimiento inspector".

Aun cuando la referida sentencia emana en el marco del antiguo Reglamento General de la Inspección de los Tributos (artículo 31.ter), la redacción del actual artículo 184.4 del Reglamento aprobado por RD.1065/2007, de 27 de julio, no difiere a los efectos aquí debatidos de su predecesor. Este criterio se ha mantenido en posteriores Sentencias del Alto tribunal de 14 de octubre de 2013 (Rec. cas. unificación doctrina 1342/2013) y de 9 de enero de 2014 (Rec. cas. unificación doctrina 1877/2012).

Aplicado todo ello al presente supuesto, se advierte que las actuaciones inspectoras se iniciaron el 20 de julio de 2009 y el acuerdo de ampliación de plazo se notificó el 29 de octubre de 2010 por lo que conforme a la doctrina expuesta, el mismo se adoptó una vez excedido el plazo de 12 meses calculado sin computar las dilaciones imputadas al contribuyente, de acuerdo con los últimos criterios jurisprudenciales, no resultando por ello necesario entrar a analizar el resto de alegaciones referidas a dicho Acuerdo.

Por lo expuesto debe negarse a dicho Acuerdo de ampliación la virtualidad de ampliar el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras previsto en el artículo 150 LGT, de 12 a 18 meses. Todo ello con independencia de que para el cálculo de dicho plazo máximo que como hemos dicho, es de 12 meses contados a partir del 20 de julio de 2009, deban tenerse en cuenta las dilaciones no imputables a la Administración así como las interrupciones justificadas en el procedimiento, a cuyo análisis se dedica el siguiente Fundamento de Derecho.

Tercero.

Procede verificar en consecuencia, a los efectos de determinar si el procedimiento ha superado el plazo máximo, el día en que finaliza dicho plazo máximo de 12 meses contado a partir del día 20 de julio de 2009, habida cuenta de que para dicho cómputo sí deben tenerse en cuenta las dilaciones no imputables a la Administración, habiéndose documentado en el presente supuesto un total de 155 días de dilación. Por ello, a los 365 días del plazo inicial deben sumarse 155 días lo que determina un total de 516 días, fijándose así como término de este plazo del artículo 150 LGT el día 21 de diciembre de 2010. Dado que las actuaciones finalizaron mediante la notificación del acuerdo de liquidación el día 14 de noviembre de 2011, debe declararse superado el plazo máximo de que la Inspección disponía para la finalización de sus actuaciones de comprobación, ante la falta de efectividad del Acuerdo de ampliación notificado el día 29 de octubre de 2010.

El artículo 150.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, regula los efectos del incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras estableciendo lo siguiente:

"La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo [12 meses, contados desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del procedimiento de inspección, sin que este procedimiento haya concluido] no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. (...)"

El citado artículo 150.2 comienza por aclarar que las dos incidencias del procedimiento inspector que identifica, la interrupción injustificada durante más de 6 meses o la superación del plazo de duración máxima de 12 meses, no determinarán la caducidad del procedimiento, debiendo este continuar hasta su terminación, pero sí habrán producido efectos, siendo el primero de ellos el que aquí nos afecta:

"a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo."

No obstante, el propio precepto reconoce que, como el procedimiento debe continuar, puede volver a interrumpirse la prescripción:

“En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.”

Asimismo, se dota de carácter espontáneo a los ingresos que se realicen antes de las actuaciones con eficacia interruptiva de la prescripción, en los siguientes términos:

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

Tendrán asimismo el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

En el mismo sentido se pronuncia el artículo 184.7 del R.D. 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aunque no es aplicable al supuesto que nos ocupa:

“La reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento.”

En el procedimiento inspector que aquí nos ocupa resulta que se ha superado el plazo de 12 meses previsto en el apartado 1 del artículo 150 de la Ley 58/2003, por lo que, tal y como expresamente indica el segundo párrafo de la letra a) del apartado 2 del mismo artículo, para volver a interrumpir la prescripción hace falta “la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo”. A la vista de esta normativa, este Tribunal ha señalado en resoluciones de 20 de diciembre de 2012 (00/120/2011 y acumulada) y 28 de mayo de 2013 (00/4850/2010) que, si transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector pero aún dentro del plazo general de prescripción de cada concreto concepto tributario, se producen actuaciones en el marco del mismo de las que pueda predicarse efecto interruptivo de la prescripción, es decir, actuaciones con conocimiento formal del interesado tendentes a la regularización, comprobación, inspección, dichas actuaciones deben proseguir hasta su terminación. Así resulta del artículo 150.2 de la LGT y del artículo 66 de la LGT según el cual el derecho de la administración a liquidar prescribe a los cuatro años, interrumpiéndose dicho plazo, de acuerdo con el artículo 68.1. a) LGT, por “*cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria*”. Siendo ello de aplicación plena al presente supuesto.

No considera este Tribunal, como pretende la interesada, que fuera necesaria la existencia de un acuerdo formal de reanudación de actuaciones, pues habiéndose superado el plazo máximo de duración la literalidad del artículo 150.2 a) de la LGT 58/2003, exige únicamente (a diferencia de los casos de existencia de interrupciones injustificadas por más de seis meses) “**la realización de actuaciones** con posterioridad a la finalización del plazo” y no “**la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado**”.

Ahora bien, y como hemos señalado en las referidas resoluciones de 20 de diciembre de 2012 (00/120/2011 y acumulada) y 28 de mayo de 2013 (00/4850/2010), en todo caso debe exigirse que, con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento, existan actuaciones con valor interruptivo de la prescripción de forma que no pueda apreciarse paralización de las actuaciones inspectoras por período superior a seis meses, que tras la primera actuación posterior al incumplimiento no se supere de nuevo el plazo máximo de duración establecido en el artículo 150.1 de la Ley General Tributaria, para cuyo cómputo no se tendrán en cuenta ni las dilaciones ni las interrupciones justificadas; y que si se supera nuevamente el plazo máximo puedan continuarse las actuaciones únicamente si en el momento de realizarse la primera actuación con valor interruptivo de la prescripción no se hubiera superado el plazo general de prescripción, operando otra vez el límite de doce meses.

Aplicando lo expuesto al presente supuesto, la primera actuación con efectos interruptivos de la prescripción en los términos expresados que se produce tras la superación del plazo de duración del artículo 150.1 LGT es la del día 18 de febrero de 2011 en que se incoa la diligencia nº 12. A dicha fecha ha prescrito el derecho

de la Administración a practicar liquidación por el concepto I.Sociedades 2005, al haber transcurrido a la misma el plazo de prescripción de cuatro años del artículo 66 de la LGT. Sin embargo, a dicha fecha no ha prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación por los conceptos I.Sociedades 2006 y 2007, habiéndose notificado la misma dentro del plazo de doce meses posterior a la interrupción producida en fecha 18 de febrero de 2011 (el 14 de noviembre de 2011), por lo que procede desestimar la alegación de prescripción de estos dos ejercicios con motivo de la superación del plazo de doce meses en el desarrollo de la comprobación.

No obstante lo anterior, sí resulta aplicable a la liquidación correspondiente a dichos conceptos I.Sociedades 2006 y 2007 lo dispuesto en el artículo 150.3 LGT en el sentido de que el incumplimiento de dicho plazo máximo determinará que no se exijan intereses de demora desde la fecha del incumplimiento, que en el presente supuesto se ha fijado el día 22 de diciembre de 2010, hasta la finalización del procedimiento, por lo que deberán recalcularse los intereses de demora señalados en los Acuerdos de liquidación de los ejercicios 2006 y 2007.

Cuarto.

Una vez determinado que la prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente declaración por el I.Sociedades se ha producido únicamente respecto del ejercicio 2005, procede entrar a analizar las cuestiones que respecto del fondo de la liquidación por el I.Sociedades 2006 y 2007 plantea la reclamante. Siendo la primera la relativa a la regularización declarando improcedente la eliminación, para la determinación de la base imponible consolidada de dichos ejercicios, de los dividendos internos satisfechos por **SEGC** a su matriz **GRUPO C ... SA**. En su primer escrito de alegaciones, la reclamante dedica doce páginas a exponer los antecedentes de hecho, que coinciden en todo con los trascritos por la Inspección en el Acuerdo de liquidación. Cabe únicamente señalar que en esta parte de sus argumentaciones manifiesta su desacuerdo con la consideración efectuada por el Inspector Jefe al referirse al hecho de que en los ejercicios 2001 y 2004 los beneficios obtenidos fueron destinados a una "Reserva para beneficios no compensados con bases imponibles negativas" porque no podían repartirse dividendos. Manifiesta a estos efectos la reclamante que en los ejercicios 2001 a 2004 sus provisiones técnicas estaban totalmente cubiertas y el margen de solvencia alcanzaba el mínimo legal exigido. Lo cierto es que con independencia de las motivaciones últimas para la dotación de dicha "Reserva para beneficios no compensados con bases imponibles negativas", es un hecho probado en el expediente que se obtuvieron beneficios durante dichos ejercicios que fueron destinados a la constitución de reservas voluntarias, siendo exclusivamente en base a este y otros hechos probados como debe dilucidarse el correcto tratamiento fiscal del reparto de dividendos en los ejercicios 2006 y 2007, en los términos que más adelante se analizarán. En este sentido, debe hacerse constar que tales consideraciones son efectuadas por el Inspector Jefe en su Acuerdo de liquidación como posible explicación de una operativa tendente a maximizar el beneficio fiscal derivado de la adquisición de unas concretas participaciones sociales, sin que hayan sido ni tenidas en cuenta ni siquiera mencionadas por el Inspector actuario a la hora de formular la propuesta de regularización que resulta confirmada por dicho Acuerdo de liquidación y que se fundamenta en la limitación establecida en el artículo 72.3 TRLIS en el sentido de que no procederá eliminar los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales si respecto de los mismos no hubiese procedido la deducción por doble imposición interna del artículo 30.4 del mismo texto legal.

Expuestos los hechos en los términos descritos procede la reclamante a invocar, como fundamento jurídico de oposición a la regularización inspectora, el criterio de que el artículo 30.4 b) TRLIS limita la deducción por doble imposición a los dividendos percibidos por los socios cuando con anterioridad a su distribución se hubieran producido determinadas operaciones societarias entre las que se encuentran las reducciones de capital, no operando esta limitación, a juicio de la reclamante, cuando el dividendo que se distribuye no hubiera compensado bases imponibles negativas. Expone así que a la vista de dicho tenor literal y a los efectos de poder proceder a la eliminación de los dividendos, *"estaba dispuesta a no compensar íntegramente los beneficios que quería distribuir con las bases imponibles negativas que tenía acreditadas, sometiéndolos a tributación en el Impuesto sobre Sociedades"* y que *"para gozar de seguridad jurídica plena decidió, al amparo de los artículos 88 y siguientes de la Ley General Tributaria, plantear una consulta acerca de la interpretación y aplicación que debía seguir respecto de la eliminación de consolidación prevista en el artículo 72 TRLIS"*. Para seguidamente argumentar que considera plenamente aplicable al supuesto que ahora se analiza el criterio sentado en dicha consulta, sin que a su juicio sea cierto que no existe identidad fáctica entre los hechos analizados y los relatados en la consulta, tal y como sostiene la Inspección en el Acuerdo de liquidación que ahora se impugna.

En definitiva, las alegaciones inicialmente presentadas no se centran en la controversia jurídica que pudiera derivarse de posibles interpretaciones contradictorias del artículo 30.4.b) TRLIS en relación con el artículo 72 TRLIS, sino que basan su oposición a la regularización en que el grupo ha aplicado el criterio que se deriva de la consulta que formuló en fecha 3 de noviembre de 2004, V0307/05, sin que a su juicio deba tener efecto alguno el criterio sentado por la Dirección General de Tributos mediante consulta V688/06 en la que el centro directivo pone de manifiesto, expresamente, que puntualiza el sentado en la V0307/05. Las argumentaciones en contra de la regularización por esta cuestión se contienen esencialmente en las páginas 51 y 52 del escrito de alegaciones y

sostienen el carácter vinculante de la consulta, realizada para el año 2004, en los años 2006 y 2007 al considerar que *“lo relevante es el criterio jurídico emitido por la DGT y no el ejercicio en que ha de aplicarse”*.

En cuanto al contenido de las alegaciones complementarias presentadas el 3 de marzo de 2014, insisten en que del tenor literal del art. 30.4 b) se desprende que con independencia de la existencia de operaciones previas de saneamiento, lo relevante para aplicar la limitación a la deducción por doble imposición de dividendos y en consecuencia a la eliminación de dividendos en tributación consolidada, es si ha existido o no una efectiva compensación de los mismos con las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores coincidentes con las pérdidas contables ya saneadas. Por cuanto si dicha circunstancia no se produce, no resulta posible aplicar dicha limitación. Afirma que esta es la única lectura posible de la contestación a la Consulta V0307/05, que planteó al centro directivo poniendo en su conocimiento todos los elementos de hecho relevantes. Y que en consecuencia, los criterios que se desprenden de consultas posteriores no le afectan en atención a lo dispuesto en el art. 89 LGT.

Quinto.

En consecuencia, la reclamante no cuestiona los hechos relatados por la Inspección en el Acta de disconformidad y ulterior Acuerdo de liquidación, y que han sido detalladamente expuestos en el Antecedente de Hecho PRIMERO de esta resolución al que nos remitimos. A la vista de dichos hechos debe en primer lugar transcribirse aquí la normativa de aplicación al presente supuesto. El artículo 72 TRLIS se refiere a las eliminaciones de resultados por operaciones intragrupo que deberán realizarse para la determinación de la base imponible consolidada. En su apartado 3 se establece que *“No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiere procedido la deducción por doble imposición interna prevista en el artículo 30.4 de esta Ley”*. Queda claro en consecuencia que la cuestión fundamental para que unos dividendos intragrupo puedan ser eliminados en la determinación de la base imponible consolidada, es que a los mismos les hubiera resultado de aplicación dicha deducción del artículo 30.4 TRLIS, si su tributación se produjese en régimen individual.

El referido artículo 30 TRLIS, bajo el epígrafe *“Deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna”*, reza lo siguiente:

“1. Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en España se deducirá el 50 por100 de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios.

La base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios será el importe íntegro de éstos.

(...)

4. La deducción prevista en los apartados anteriores no se aplicará respecto de las siguientes rentas:

(...)

b) Las previstas en los apartados anteriores, cuando con anterioridad a su distribución se hubiere producido una reducción de capital para constituir reservas o compensar pérdidas, el traspaso de la prima de emisión a reservas o una aportación de los socios para reponer el patrimonio, hasta el importe de la reducción, traspaso o aportación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará respecto de las rentas distribuidas que se hubieran integrado en la base imponible sin haberse producido respecto de aquéllas la compensación de bases imponibles negativas, excepto que la no compensación hubiese derivado de lo previsto en el apartado 2 del artículo 25 de esta Ley”.

Con carácter previo debe recordarse que el fundamento de la tributación consolidada en el Impuesto sobre Sociedades consiste en que el gravamen se realiza no sobre las bases imponibles individuales de las sociedades integradas en el grupo, sino respecto de la base imponible consolidada, esto es, respecto del beneficio obtenido por el grupo de sociedades en su conjunto entendido como rentas provenientes de las operaciones realizadas por el grupo con terceros. Ello supone que una vez determinada la suma de las bases imponibles individuales, deba practicarse sobre dicho importe la eliminación de aquellos resultados que se derivan, exclusivamente, de operaciones internas entre sociedades del grupo, de los que constituye un ejemplo evidente la percepción de dividendos por una sociedad del grupo que han sido repartidos por otra sociedad del grupo. El fundamento de esta concreta eliminación es que los dividendos que se reparten han constituido en su momento renta gravada como base imponible consolidada procedente de la base imponible individual de la sociedad que los genera, por lo que

considerarlos de nuevo base imponible consolidada procedente ahora de la base imponible individual de la sociedad que los percibe constituiría un supuesto claro de doble imposición en el I.Sociedades. A sensu contrario, el funcionamiento normal del régimen de consolidación determina que no proceda la eliminación cuando dichos dividendos se integran por primera vez en la base imponible del grupo como parte de la base imponible individual de la sociedad perceptora de los dividendos, porque las rentas de las que traen origen nunca fueron base imponible de la sociedad individual pagadora de los dividendos como consecuencia de la aplicación de la normativa reguladora del I.Sociedades.

A estos efectos es importante señalar que en régimen de tributación consolidada, la doble tributación no se aprecia solamente cuando las rentas sean susceptibles de integración en dos ocasiones en la base imponible del mismo grupo fiscal, una vez como renta de la sociedad pagadora y otra como dividendos en la perceptora, sino que también se considera doble tributación el supuesto de que una misma renta sea susceptible de tributar en el I.Sociedades dos veces, aunque en la primera de ellas la sociedad declarante no formase parte del grupo, y siempre que cuando se procede al reparto del dividendo tanto la sociedad que lo reparte como la que lo recibe formen parte del mismo. Esto es así porque el artículo 72.1 TRLIS sólo considera operación interna la realizada entre sociedades del grupo fiscal en los períodos impositivos en que ambas formen parte de él y se aplique el régimen de consolidación fiscal.

Este es el sentido de la mención conjunta de los preceptos transcritos, aplicables al régimen de tributación consolidada, aún cuando el artículo 30 TRLIS se encuadra en la regulación del régimen general del I.Sociedades. Recordemos aquí que, en dicho régimen general, una sociedad que percibe dividendos tiene derecho a practicar en su liquidación por el I.Sociedades una deducción por doble imposición interna con la misma finalidad que antes se ha expuesto, evitar que esos dividendos tributen doblemente por el I.Sociedades, primero cuando son generados como renta en la sociedad pagadora y luego cuando se perciben en tal forma por la segunda sociedad. Puesto que la finalidad perseguida es la misma, esto es, la corrección de una posible doble imposición, cuando el TRLIS se plantea en qué supuestos la percepción de dividendos debería ser eliminada en tributación consolidada para evitar su doble imposición, se remite a los supuestos en que se considera que existe doble tributación a los efectos de la referida deducción por doble imposición interna, aplicable en supuestos en que las sociedades intervinientes no forman parte del mismo grupo fiscal.

O dicho de otra forma, la forma de eliminar la doble imposición económica que se deriva del reparto de dividendos procedentes de rentas que han sido objeto de tributación por I.Sociedades entre dos entidades sujetas al impuesto, dependerá de si éstas están integradas o no en un grupo fiscal en el ejercicio en que se produce dicho reparto. Si no lo están, se aplica la deducción para evitar la doble imposición interna regulada en el artículo 30 TRLIS, y si lo están, se procede a la eliminación de dichas rentas en los términos señalados en el artículo 72 TRLIS que, a su vez, se remite a los supuestos del artículo 30 TRLIS para determinar si estamos o no ante un caso de doble imposición interna.

Sexto.

Centrándonos ahora en la regulación de fondo de la cuestión, el artículo 30.4 TRLIS señala algunos supuestos en los que considera que dicha deducción no procede, precisamente por que las rentas allí identificadas no han sido previamente gravadas por el I.Sociedades formando parte de la base imponible de la sociedad que las generó inicialmente. Entre estos supuestos se encuentra el regulado por el apartado b) antes transcrito, que se refiere a los casos en que la sociedad que reparte dividendos haya realizado una serie de operaciones que se desarrollan a continuación.

1) Si se ha reducido capital para convertirlo en reservas, la normativa prevé que los primeros dividendos que se reparten tras dicha operación constituyen en realidad el reparto de aquellas reservas, que no han sido objeto de tributación puesto que recordemos que proceden de aportaciones previas de los socios al capital social, a diferencia de las reservas procedentes de beneficios que no se reparten de forma inmediata tras su obtención pero que sí se han integrado en la base imponible del I.Sociedades. En consecuencia, si nos encontramos que este tipo de reservas procedentes de reducción de capital se restituyen a los socios bajo la forma de dividendo, por la sistemática del impuesto antes descrita no procederá aplicar ninguna deducción por doble imposición en el momento de su reparto ya que no existió previa imposición.

2) Lo mismo debe afirmarse cuando la operación previa sea una transformación de la prima de emisión en reservas, puesto esas reservas ahora objeto de reparto bajo la forma de dividendos proceden igualmente de aportaciones de socios que no han sido objeto de tributación previa en el I.Sociedades.

3) Existe también la posibilidad de que parte del capital (debe considerarse también la prima de emisión de acciones por identidad de razón) sea destinado a compensar pérdidas, o que se hayan realizado nuevas aportaciones de los socios con este mismo fin. De esta forma, las pérdidas contables desaparecen con cargo a partidas que no han tributado previamente en el I.Sociedades. Sin embargo, sí subsisten las pérdidas fiscales instrumentadas bajo la forma de BINs que han sido o serán compensadas con beneficios posteriores, que en consecuencia, no serán objeto de tributación efectiva por el I.Sociedades. Por esa razón, cuando se proceda al

reparto de esos beneficios posteriores y se integren en la base imponible de la sociedad perceptora, ésta no podrá aplicar la deducción por doble imposición hasta el importe de aquel saneamiento realizado con cargo a fondos propios en la sociedad pagadora, puesto que no se produce doble imposición. Ahora bien, para este supuesto el artículo 30.4.b) TRLIS establece en su segundo apartado una excepción: si tal compensación fiscal no se ha producido (excepto que dicha no compensación hubiese derivado de lo previsto en el apartado 2 del artículo 25 TRLIS) no cabe hablar de ese doble aprovechamiento de unas mismas pérdidas primero como BIN y en segundo lugar como deducción por doble imposición de los dividendos que suponen, indirectamente, devolución de los fondos propios empleados en enjugar contablemente esas pérdidas. De esa forma, la excepción contenida en el precepto reconoce la inexistencia de impedimentos para que el aprovechamiento fiscal de las pérdidas se produzca, por una sola vez, mediante la deducción por doble imposición sobre los dividendos

Como podemos observar, la casuística contemplada por el TRLIS en esta materia obedece a un objetivo fundamental: corregir o evitar que se produzca una doble imposición de determinadas rentas en el Impuesto sobre Sociedades, un objetivo con el que el propio obligado tributario manifiesta su conformidad en la página 15 del escrito de alegaciones complementarias al afirmar que se deben evitar con su aplicación tanto supuestos de doble imposición como de desimposición.

La interpretación finalista de la regulación de la deducción por doble imposición interna y por ende de la relativa a la eliminación de dividendos en régimen de tributación consolidada ha sido refrendada por el Tribunal Supremo en la reciente Sentencia de 7 de marzo de 2013, Recurso de Casación 1253/2011 al afirmar en su Fundamento de Derecho CUARTO que el apartado 3 del artículo 86 LIS (por identidad de contenidos esta consideración debe considerarse extrapolable al art. 72.3 TRLIS) “(...) es fácil de entender si se tiene en cuenta que en el régimen de consolidación fiscal, la eliminación de los dividendos internos produce los mismos efectos que los que genera, en el régimen de tributación individual, la deducción para evitar la doble imposición, pues en ambos casos se trata de evitar que una renta (en nuestro caso, los beneficios obtenidos por la sociedad participada) quede sujeta a tributación dos veces (en forma de beneficio, en la sociedad participada, y en forma de dividendo, en la sociedad titular de la participación”. Por ello, es decir, dada la coincidencia del fin que pretenden ambas técnicas (la eliminación y la deducción), el art. 86.3 de la LIS restringe la eliminación de los dividendos internos, incluidos en las bases imponibles individuales, en aquellos casos en los que no hubiese procedido la deducción por doble imposición interna, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28.4 de la misma norma.”

Estas afirmaciones llevan a este Tribunal Central a considerar aplicables a cualquier supuesto de eliminación de dividendos internos los criterios sentados por la jurisprudencia del propio Tribunal Supremo en orden a la correcta aplicación de dicha deducción por doble imposición de dividendos internos. Criterios que parten de una premisa fundamental: para que proceda el empleo de un mecanismo corrector de la doble imposición debe concurrir efectivamente un supuesto de doble imposición, tal y como se ha señalado de forma reiterada por la jurisprudencia del Alto Tribunal en los términos que se verá a lo largo de la presente resolución.

Ciñéndonos ahora a los hechos que constituyen el objeto de la regularización aquí enjuiciada, debemos hacer referencia al supuesto desarrollado como número 3) del anterior Fundamento de Derecho, en el que la distribución de dividendos se ve precedida por operaciones de saneamiento tendentes a enjugar pérdidas de ejercicios anteriores, en los términos expresamente previstos en el artículo 30.4.b) TRLIS. Es decir, existían pérdidas contables y fiscales que se hacen desaparecer contablemente con cargo a cuentas representativas de fondos propios. Este caso ha sido recientemente analizado por el Alto Tribunal en la Sentencia de 14 de febrero de 2014, Recurso de Casación núm. 3570/2011, en los siguientes términos (Fundamento de Derecho CUARTO), que acogen la tesis de la resolución 00/7257/2003 de este Tribunal Central. Las menciones a los artículos de la LIS, aplicable *ratione temporis*, son perfectamente trasladables a la actual regulación de la doble imposición en el TRLIS:

“La deducción para evitar la doble imposición interna, derivada del reparto de dividendos contemplada en el artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tiene su razón de ser en la existencia de unos resultados que en sede de la entidad han sido sometidos al Impuesto sobre Sociedades. El posterior reparto de estos resultados en forma de dividendos determina la obtención de una renta para el socio, persona física o jurídica, que se integrará en su base imponible, bien en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto Sociedades según corresponda, renta ésta que de no existir la referida deducción sería nuevamente gravada.”

Sin embargo, el supuesto de doble imposición descrito no se produce en este caso, puesto que al proceder (...) a la compensación fiscal de bases imponibles negativas en un ejercicio posterior en el que se han obtenido resultados positivos determina que éstos no sean gravados por el Impuesto sobre Sociedades. Si posteriormente estos resultados son objeto de compensación contable, al haber sido eliminadas las pérdidas con cargo a la cuenta de capital, las entidades van a registrar en sus fondos propios una partida, bien como una reserva, bien como un beneficio a distribuir, que no ha tributado y por tanto su posterior reparto mediante los dividendos no puede generar el derecho a la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición, por cuanto que esta circunstancia no se produce.

En definitiva, la ley permite la deducción por doble imposición cuando la recuperación del capital social se produce con cargo a los mismos conceptos que lo redujeron, los resultados de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por tanto, resulta improcedente la aplicación de la mencionada deducción en el reparto de los dividendos hasta tanto éstos no superen el importe de la reducción de capital para compensar pérdidas efectuadas por la entidad. A partir del momento en que los dividendos distribuidos superen el límite del importe de la reducción los socios podrán practicar la deducción.

La intención del legislador es evitar la aplicación de la deducción por doble imposición en aquellos supuestos en los que la referida doble imposición nunca haya tenido lugar, por lo que una interpretación literal o demasiado reglamentista de dicho precepto no puede establecer restricciones más allá de aquellos supuestos concretos en los que de facto no existe una doble imposición, pues, de otro modo, se estaría impidiendo que el sujeto pasivo aplique una deducción por doble imposición a la que la propia LIS le concede todo el derecho, sin que pueda obviarse la finalidad y el objeto que la norma persigue.

El reparto de dividendos efectuado en el ejercicio con cargo a la cuenta de reservas, reservas que previamente habían sido constituidas mediante la aplicación de los resultados obtenidos en ejercicios anteriores, determina que si las reservas repartidas habían tributado de manera efectiva, es de justicia tributaria que el dividendo repartido con cargo a las mismas origine el derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos, pues, en caso contrario, se estaría vaciando de contenido al artículo 28LIS.

En la medida en que haya existido una tributación previa de las reservas con cargo a las cuales la entidad ha acordado el reparto de un dividendo en sede de su Junta de Accionistas, se genera el derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos.

A juicio de la Sala, esta es la cuestión fundamental que debe resolverse como paso previo, pues parece obvio que el primer presupuesto para poder disfrutar de la deducción por doble imposición de dividendos es que haya existido una previa tributación.”

Atendiendo a todo lo expuesto debe concluirse que existiendo operaciones de saneamiento con cargo a fondos propios, los dividendos repartidos no gozarán de la deducción por doble imposición en tanto no alcancen la cuantía objeto de saneamiento. Y ello por cuanto el reconocimiento mercantil y por ende contable de dividendos no hubiese sido posible de no mediar esas previas aportaciones de los socios, que no constituyeron en ningún momento renta susceptible de gravamen para la sociedad, y que se destinaron a enjugar contablemente las pérdidas. No obstante su desaparición contable, las pérdidas subsisten fiscalmente instrumentadas como BINs. De esa forma, los beneficios que se generan con posterioridad, en la medida en que son compensados con esas **BINs**, no son objeto de tributación efectiva en sede de la sociedad que los genera. No cabe en consecuencia apreciar doble imposición cuando se integran en la base imponible consolidada como base imponible individual de la sociedad que los percibe. No existiendo doble imposición, no procede la aplicación de mecanismo corrector alguno.

Septimo.

Es precisamente la determinación de si existe o no doble imposición de rentas en el Impuesto sobre Sociedades en el supuesto que nos ocupa el núcleo de la controversia de fondo entre la Inspección y el obligado tributario. Llegados a este punto de la argumentación, y acreditada la premisa de que los beneficios repartidos no han superado la cuantía de los saneamientos realizados con carácter previo con cargo a aportaciones adicionales de capital, la Inspección observa que aún cuando los dividendos repartidos se correspondieran con beneficios que no han sido compensados con BINs y en consecuencia hubieran sido efectivamente sometidos a tributación por el I.Sociedades en la sociedad que los generó, las pérdidas de ejercicios anteriores que dieron lugar a esas BINs sí han sido efectivamente deducidas en el I.Sociedades por los anteriores propietarios de la sociedad, como pérdidas obtenidas con motivo de la transmisión de las acciones. En consecuencia, la tributación con motivo del reparto de los dividendos se ve neutralizada por la pérdida fiscal computada por los anteriores propietarios, por lo que no existe doble imposición alguna que corregir. Es más, admitir que opere en este concreto supuesto un mecanismo de corrección lleva, indudablemente, a una desimposición efectiva de esos beneficios puesto que se han computado como pérdida fiscal en los anteriores propietarios y dicha pérdida no se ve compensada por ingreso fiscal alguno a resultas del reparto de los dividendos.

Es aquí donde adquieren sentido las manifestaciones vertidas por la Inspección en el Acuerdo de liquidación, y que se constituyen en la última causa de la regularización: *“Pero, lo que el sistema no puede permitir es que, aprovechando lo dispuesto en tales normas, y ya sea con malicia o sin ella, se llegue a auténticas desimposiciones, que conducirían a que sujetos económicos escaparan a su constitucional deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, como también reza ese art. 31.1 de la C.E: “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos”. Y de ahí las restricciones contempladas luego en el apartado 4 de ese art. 30, entre las que está esa de la letra b)”*

Pues bien, en este caso estamos ante una desimposición “como la copa de un pino”.

Desimposición que se ha producido porque unas mismas y únicas pérdidas han sido aprovechadas dos veces, por dos sujetos económicos distintos, para minorar su tributación”.

La Inspección refleja a continuación que cuando el 30 de diciembre de 1999 **GRUPO ACX SA** vende las acciones de SEGC bajo su anterior denominación de **M, SA a GRUPO C ... SA** (entonces **SSEGC**), sufre una pérdida fiscal que incluye los aprox. 173 millones € a que ascendieron sus aportaciones al capital y fondos propios y que tuvieron como destino el saneamiento de pérdidas anteriores la venta de las participaciones. Recordemos que esas pérdidas se conservaron como crédito fiscal en la sociedad transmitida bajo la forma de BINs pendientes de compensación.

De esta forma, y atendiendo a los concretos hechos aquí enjuiciados, debe afirmarse que los beneficios obtenidos por la sociedad **SEGC** con posterioridad a dicho saneamiento y hasta ese importe tienen como correlato una previa pérdida fiscal en el I.Sociedades. Y esto es así sean o no compensados con las BINs correspondientes a dichas pérdidas, esto es, con las BINs generadas hasta el ejercicio 1999 inclusive. Es decir, que la cautela que establece el tenor literal del art. 30.4.b) TRLIS se ve superada en este específico supuesto por la circunstancia que se acaba de describir, es decir, por la previa existencia de pérdidas en la transmisión por los anteriores propietarios. En su regularización, la Inspección no se está refiriendo exclusivamente a la doble imposición que se derivaría de que esos beneficios, previo su reparto como dividendos, fuesen o no objeto de tributación previa en el I.Sociedades en sede de **SEGC** dependiendo de si se compensan o no con las BINs, limitando de esta forma el análisis de la situación al tenor literal del art. 30.4.b) TRLIS. De los hechos acreditados en el expediente y, en busca de esa interpretación finalista que atiende a la efectiva existencia de doble imposición como presupuesto de aplicación de éste o cualquier otro mecanismo corrector, y atendiendo a los hechos acreditados en el expediente y no cuestionados por el obligado tributario, la Inspección verifica que:

a) Si esos beneficios (hasta el importe del saneamiento) objeto de reparto bajo la fórmula de dividendos hubiesen sido compensados con las BINs generadas hasta el año 1999 en sede de SEGC, existiría desimposición efectiva por dicho importe dado que se ha computado una pérdida equivalente en sede del anterior propietario en los términos expuestos, y además la percepción de los dividendos hasta dicho importe (que es posible gracias al saneamiento previo) no constituiría ingreso fiscal en sede del actual. Eso es lo que ocurre en el presente supuesto, ya que las BINs sí han sido efectivamente compensadas en ejercicios anteriores y en los aquí regularizados, tal y como se desprende del cuadro consignado en el Antecedente de Hecho PRIMERO de la presente resolución. Comparte este Tribunal la argumentación inspectora en el sentido de que cuando median uno o varios repartos de dividendos por parte de una sociedad que ha tenido que ser saneada patrimonialmente y que ha compensado los beneficios que ha ido obteniendo con las bases imponibles correspondientes a las pérdidas saneadas, debe considerarse que los primeros dividendos repartidos corresponden a los primeros beneficios obtenidos. En este sentido, debe citarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2013, en Recurso de Casación núm. 1253/2011 que aún refiriéndose a un supuesto producido bajo la Ley 43/1995 debe considerarse aplicable al aquí analizado dado que la redacción de los preceptos allí considerados, en particular el artículo 28.4 LIS en redacción dada por la Ley 10/1996, resulta idéntica a la del artículo 30.4.b) TRLIS. En dicha Sentencia, se analiza el tratamiento a los efectos de poder practicar la eliminación de dividendos percibidos en tributación consolidada, de un reparto realizado por una sociedad dominada del Grupo en cuestión, que había traspasado a reservas cuantías procedentes de una prima de emisión de acciones con carácter previo. La controversia de fondo planteada en el recurso de casación se centra en la pretensión de la reclamante de que ante la ausencia de un criterio de imputación expreso en el artículo 28 de la LIS, habrá que estar a la designación específica realizada en el acuerdo social de reparto de reservas para determinar el origen de los beneficios repartidos. El Tribunal Supremo señala en su Fundamento de Derecho CUARTO que: *“Finalmente, cuando la prima de emisión se traspasa a la cuenta de reservas, da lugar a la previsión normativa 28.4 letra b) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995, en la redacción vigente en 1998, que obliga a considerar que los dividendos repartidos después del traspaso proceden de las cuantías de las primas de emisión traspasadas a reservas hasta agotarlas, previsión que no puede ser desplazada (siempre a efectos fiscales), por lo declarado en el acuerdo social de reparto de los dividendos en cuanto a la fuente de que proceden”.*

b) Pero es que incluso si no se compensan con BINs, aún cuando no puede hablarse de desimposición tampoco cabe apreciar doble imposición, ya que la pérdida obtenida por el propietario anterior se neutraliza con el ingreso fiscal obtenido por el actual.

Abundando en esta cuestión de la interpretación finalista del artículo 30.4.b) TRLIS, que recordemos es propugnada por el propio obligado tributario en su escrito de alegaciones complementarias, considera este Tribunal Central que la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo lleva a considerar que la correcta aplicación de cualquier precepto de la normativa del I.Sociedades a operativas complejas como la aquí analizada, y en consecuencia también de los referentes a mecanismos de corrección de la doble imposición, debe respetar una segunda implicación de lo que puede denominarse “neutralidad fiscal”: del mismo modo que se debe impedir la aparición de un exceso de carga tributaria por el Impuesto sobre Sociedades, se debe igualmente evitar que se produzcan desimposiciones no previstas en la normativa del impuesto.

Esta conclusión, esto es, que la aplicación literal de la normativa del Impuesto sobre Sociedades no puede permitir supuestos de desimposición, está presente en numerosos pronunciamientos del Tribunal Supremo. Así, y respecto de los mecanismos correctores de la doble imposición cabe citar la Sentencia de 19 de marzo de 2014, en Recurso de Casación núm. 6252/2011, en la que el Alto Tribunal afirma en su Fundamento de Derecho SEXTO:

“La doble imposición intersocietaria tiene lugar cuando se grava dos veces en concepto de impuesto sobre sociedades un mismo dividendo o participación en beneficios: la primera, al tributar la entidad que los obtiene por el beneficio originado, y la segunda, cuando dicho beneficio se reparte, sometiéndose a imposición a la entidad que lo recibe, por el rendimiento obtenido; se genera así un doble gravamen societario.

En la transmisión de participaciones de, para su posterior amortización, la sociedad que adquirió los títulos no se limitó a reintegrar a los socios el capital aportado correspondiente a las acciones o participaciones adquiridas, también incluyó las reservas o beneficios no distribuidos que durante el tiempo de tenencia de los títulos se habían generado en el seno de la sociedad participada. Como quiera que la entidad participada ya había tributado por el impuesto sobre sociedades (extremo que damos por cierto), tendría lugar una doble imposición económica al haber tributado en sede de la partícipe, en proporción a la cartera, y posteriormente en sede del accionista transmitente, por el incremento de la renta.(...)

Conviene puntualizar que, tratándose de un procedimiento para evitar la doble imposición económica, el importe de la deducción nunca puede ser superior a la efectiva tributación que por los dividendos o beneficios no distribuidos se produjo en sede de la entidad que adquiere los títulos para su posterior amortización. De no ser así, no estaríamos corrigiendo la doble imposición, sino permitiendo una indeseable financiación o retribución a cargo del erario público”.

Tampoco la interpretación finalística que la recurrente invoca lleva a otra conclusión, pues por esencia, y como subraya la sentencia impugnada es imprescindible la doble imposición para que opere la deducción invocada, pues sin doble imposición es estructuralmente imposible la deducción pretendida.” (El subrayado es de este Tribunal)

Por su parte, la Sentencia de 20 de mayo de 2010, Recurso de Casación 2970/2005 afirma que:

“Tras la modificación del art. 28 de la Ley 43/1995 por la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, la deducción por doble imposición interna alcanza no solo a los dividendos y participaciones en beneficios, sino también a las plusvalías procedentes de la transmisión de valores mobiliarios representativos del capital de sociedades residentes en España.

Del artículo transcrito anteriormente se deduce la existencia de dos requisitos indispensables para la práctica de la deducción que son: 1. Que se trate de beneficios o rentas que ya fueron objeto de gravamen en un momento anterior, y 2. Que dichos dividendos o beneficios se integren efectivamente en la base imponible. Es decir, que se produzca una doble imposición efectiva y real que haga necesaria la aplicación de la deducción en cuestión para evitarla o paliarla en parte según los distintos supuestos previstos por la Ley.

El requisito de la efectividad de la doble tributación para que pueda aplicarse la deducción contemplada en el citado precepto resulta con toda claridad de lo dispuesto en el apartado 1 del art. 28 de la Ley, que para la aplicación de la deducción exige que en la renta del contribuyente se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras sociedades residentes en España, constituyendo los restantes apartados del citado precepto desarrollos o especificaciones de la regla contenida en el punto 1º.

El requisito de la efectividad de la doble tributación ha sido también subrayado por sentencia de esta Sala Tercera la de 7 de octubre de 1998.

De no exigirse el mencionado requisito, se produciría una desimposición injustificada, contraria a la finalidad a la que responde la norma, que no es otra que la de evitar la doble imposición”. (El subrayado es de este Tribunal)

Por último, puede traerse a colación la Sentencia de 21 de noviembre de 2013, Recurso de casación 6465/2011, referida a la neutralidad perseguida en este caso por el régimen especial FEAC al afirmar que *“La concatenación de operaciones de reestructuración empresarial acogidas válidamente al régimen especial de fusiones, escisiones, aportación de activos y canje de valores no debe perjudicar la neutralidad del conjunto de ellas, salvo que arrojen como resultado final la desimposición de las rentas puestas de manifiesto – difícil sería reconocer en tal caso la existencia de motivos económicos válidos en todas ellas, en contra de lo que aquí sucede-, sin perder de vista además que el diferimiento de la tributación y la exoneración de tributación son cosas distintas”. (El subrayado es de este Tribunal)*

En definitiva, de la jurisprudencia citada cabe concluir que la aplicación de los diferentes preceptos de la normativa del Impuesto sobre Sociedades debe realizarse de forma que se respete el esquema general del referido tributo: la obtención de renta gravable debe ser objeto de tributación una sola vez, resultando proscritos

tanto resultados que conlleven excesos de tributación como supuestos de desimposición efectiva no queridos por la norma.

Por todo lo expuesto, considera este Tribunal Central ajustada a derecho la regularización contenida en el Acuerdo de liquidación, en el sentido de denegar la posibilidad de aplicar un mecanismo de corrección de la doble imposición en la percepción de dividendos por **GRUPO C ... SA**, por la vía de su eliminación en régimen de tributación consolidada, hasta la cuantía de las pérdidas computadas por anteriores propietarios. Así, el Acuerdo de liquidación confirma la propuesta del actuario impidiendo la eliminación de dividendos percibidos por **GRUPO C ... SA** de **SEGC** por importe de 52.962.819,29 € (en 2006) y 83.400.000,00 € (en 2007) respectivamente.

Octavo.

Frente a esta postura, extensamente argumentada por la Inspección tanto en el Acta de disconformidad e Informe complementario como en el Acuerdo de liquidación, el principal motivo de oposición a la regularización que ofrece el obligado tributario es la existencia de una Consulta Vinculante que formuló a la Dirección General de Tributos con el número V307/05 y que ampara, a su juicio, el tratamiento fiscal de los dividendos como susceptibles de generar la deducción por doble imposición por el hecho de no haberse compensado los beneficios con las BINs, tal y como se determina expresamente en la contestación recibida.

La referida consulta fue formulada por el obligado tributario el 26 de noviembre de 2004, y la contestación, fechada el 22 de febrero de 2005, tiene salida del centro directivo el 28 de febrero de 2005. Si bien en el planteamiento de la consulta se hace referencia a una operativa prevista para resultados contables positivos previstos para el ejercicio 2004, sin embargo luego tiene lugar respecto de beneficios generados en el ejercicio 2005 y posteriores que se reparten en los ejercicios 2006 y posteriores. El contenido de la consulta es el siguiente:

“DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:

La entidad consultante A ostenta una participación del 100% sobre la entidad B adquirida en 1999, tributando bajo el régimen de consolidación fiscal desde el ejercicio 2001.

Como consecuencia de los resultados negativos de la entidad B hasta el año 2000, se realizaron aportaciones por los anteriores socios como por la consultante para la compensación de pérdidas. No obstante, desde 2001 la entidad B ha obtenido beneficios que, no superan, sin embargo, el importe de las aportaciones efectuadas por los socios, de tal forma que la entidad tiene aún bases imponibles negativas pendientes de compensar procedentes de ejercicios anteriores.

A lo largo del ejercicio 2004, la entidad B tiene previsto obtener un resultado contable positivo generado tanto con el resultado ordinario de su actividad como de dividendos percibidos de sociedades filiales. Dicho resultado positivo será compensado parcialmente con bases imponibles negativas mientras que el resto de la base imponible generaría una cuota íntegra que se compensaría en su totalidad con deducciones por doble imposición de los dividendos percibidos, así como con las deducciones previstas en el capítulo IV del título VI del TRLIS.

Tras la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, la entidad B dotaría una reserva convenientemente identificada en sus fondos propios por un importe igual al de la base imponible de dicho ejercicio no compensada con bases imponibles negativas y que será repartido a la entidad A como dividendos.

CUESTION PLANTEADA:

Si el reparto de dividendos de la entidad B a A determina la eliminación de la base imponible del grupo fiscal, al proceder de la renta integrada en la base imponible individual de B que no ha sido compensada con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, por no ser de aplicación la limitación a la deducción por doble imposición interna de dividendos prevista en el artículo 30.4.b) del TRLIS.

CONTESTACIÓN:

El artículo 74.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece, respecto de las eliminaciones a practicar en la base imponible del grupo fiscal, lo siguiente:

“2. Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la base imponible de esta, con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad, excluyéndose de la base imponible, a estos solos efectos, los dividendos y participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 2 del artículo 30 de esta Ley”.

Por tanto, la entidad B en el ejercicio 2004, de las bases imponibles negativas pendientes generadas antes de su integración en el grupo, solamente podrá compensar un importe igual o inferior al resultado obtenido en dicho ejercicio procedente de su actividad ordinaria, integrándose el resto de renta en la base imponible del grupo fiscal.

Por otra parte, el artículo 72 del TRLIS establece:

"1. Para la determinación de la base imponible consolidada se practicarán la totalidad de las eliminaciones de resultados por operaciones internas efectuadas en el período impositivo.

Se entenderán por operaciones internas las realizadas entre sociedades del grupo fiscal en los períodos impositivos en que ambas formen parte de él y se aplique el régimen de consolidación fiscal.

2. Se practicarán las eliminaciones de resultados, positivas o negativas, por operaciones internas, en cuanto los mencionados resultados estuvieren comprendidos en las bases imponibles individuales de las entidades que forman parte del grupo fiscal.

3. No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiere procedido la deducción por doble imposición interna prevista en el artículo 30.4 de esta ley."

El artículo 30.4 del TRLIS regula diferentes supuestos en los que no es aplicable la deducción para evitar la doble imposición sobre dividendos de fuente interna. En particular, según la letra b) del citado apartado 4, no es aplicable la deducción cuando con anterioridad a la distribución de dividendos se hubiere producido una reducción de capital para compensar pérdidas, o bien se hubiese realizado una aportación por los socios para reponer el patrimonio, hasta el importe de la reducción o aportación.

La razón de ser de la citada restricción se justifica en el hecho de que los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen dividendos no han sido gravados por el Impuesto sobre Sociedades en la medida en que se vean compensados con bases imponibles negativas procedentes de aquellos ejercicios cuyo patrimonio ha sido reponido por las aportaciones de los socios.

Es decir, dado que dichos beneficios no han determinado una tributación efectiva, su distribución no genera derecho a practicar deducción por doble imposición.

No obstante, en el caso planteado en el escrito de consulta, aún cuando los socios han realizado aportaciones para reponer el patrimonio como consecuencia de la obtención de pérdidas, las bases imponibles negativas que éstas generaron no van a ser compensadas en su totalidad con los beneficios obtenidos en el ejercicio 2004 por la entidad B, sino que una parte de estos beneficios dará lugar a una base imponible positiva, con la correspondiente cuota íntegra. En este caso, la entidad B no ejerce en su totalidad el derecho a compensar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Al respecto, debe tenerse en consideración lo establecido en el artículo 30.4.b) del TRLIS, en el sentido de que la limitación a la aplicación de la deducción no se aplicará respecto de las rentas distribuidas que se hubieran integrado en la base imponible sin haberse producido respecto de aquéllas la compensación de bases imponibles negativas.

Por tanto, se puede entender que las reservas constituidas por la entidad B que se correspondan de forma inequívoca con la base imponible positiva generada en el ejercicio 2004, que no ha sido objeto de compensación con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, no se ve afectada por la restricción prevista en el artículo 30.4.b) del TRLIS. De lo que se deduce que, a efectos de determinar la base imponible del grupo fiscal, se podrá proceder a la eliminación de aquellos dividendos que se correspondan con la base imponible positiva que ha sido objeto de tributación en sede de la entidad B."

En el primer escrito de alegaciones presentado, se despacha la controversia jurídica planteada por la Inspección en relación con la inexistencia de doble imposición con motivo del cómputo de pérdidas por los titulares anteriores, insistiendo en el cumplimiento formal de los requisitos previstos en el art. 30.4.b) TRLIS, esto es, la no compensación en sede de la sociedad pagadora de los dividendos, de los beneficios de los que aquellos derivan con las BINs de ejercicios anteriores. La reclamante considera así que es el único requisito necesario para tener derecho a la deducción a la vista de la contestación a la consulta V307/05. Esta circunstancia no fue en absoluto ignorada por la Inspección, que dedica los Fundamentos de Derecho DECIMOTERCERO y DECIMOCUARTO a analizar el contenido de la consulta para concluir que no existe identidad entre los hechos y las circunstancias declaradas por el obligado tributario en los años 2006 y 2007 y las incluidas en el texto de la consulta. Por un lado, pone de manifiesto que el obligado tributario realizó la consulta para el ejercicio 2004. Y por otro, y esto es lo verdaderamente relevante a juicio de este Tribunal Central, sustrajo al centro directivo de información imprescindible para una correcta valoración de la necesaria aplicación de mecanismos de corrección de la doble imposición, al omitir cualquier dato que permitiese considerar la existencia de un aprovechamiento de las pérdidas saneadas por una vía diferente a la compensación de las BINs en las que aquellas estaban instrumentadas. Tal y como señala la Inspección, en la normativa reguladora de las consultas, arts. 88 y 89 LGT, "está clara la existencia de efectos vinculantes que, por razones evidentes, han de quedar constreñidos a lo que la norma también dispone

de que siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta y de que no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso”.

En la página 80 del Acuerdo de liquidación se ponen de manifiesto los hechos relevantes para la determinación de la correcta tributación de la operación, atendiendo a esa interpretación finalista de la norma cuya prevalencia es admitida por todas las partes de esta controversia, que no son comunicados por el obligado tributario al centro directivo en la consulta formulada. Así, entre todos los datos mencionados por la Inspección, destaca este Tribunal Central el hecho de que no se informa a la Dirección General de Tributos del cómputo fiscal de las pérdidas en sede del anterior propietario a resultas de las particulares circunstancias económicas concurrentes en la operación de venta de las participaciones, que no se mencionan. Tampoco se desprende del documento en que se formula la consulta, el efectivo aprovechamiento total de esas mismas pérdidas en sede de SEGC vía compensación de BINs en ejercicios diferentes y en aquel en que se dota la denominada *“reserva voluntaria convenientemente identificada”*, ejercicios en los que existieron beneficios que se destinaron a reservas voluntarias (tal y como se ha recogido en el Antecedente de Hecho PRIMERO de la presente resolución, punto 3.3) llegándose incluso a afirmar que con su actuación pretenden evitar *“cualquier interpretación que tienda a asimilar los dividendos repartidos con rentas no integradas en la base imponible de SEGC”*. Compartimos así la apreciación de la Inspección de que *“esos hechos de trascendencia decisiva para la aplicación de lo dispuesto en ese artículo – 30.4.b) TRLIS – se hurtaron a la DGT, ello que implicó (...) haberse formulado la consulta en términos que no coinciden con la realidad y no incluían todos los antecedentes”*. Lo que implica, en consecuencia, que no deban apreciarse los efectos vinculantes de la misma a la regularización ahora confirmada.

No resulta por tanto cierto lo afirmado por el obligado tributario en su escrito de alegaciones cuando manifiesta que *“los argumentos aducidos por la Inspección no tienen ninguna base jurídica sólida”*, ni que en la consulta formulada *“estaban descritos todos los antecedentes necesarios para emitir una opinión fundada en Derecho”*. Tampoco el contenido de las alegaciones complementarias presentadas el 3 de marzo de 2014 desvirtúan la anterior consideración. Tras insistir en una interpretación literal del art. 30.4.b) TRLIS cuya improcedencia se ha determinado en Fundamentos de Derecho anteriores de la presente resolución, dedica el obligado tributario el apartado *“IV. Vigencia del criterio establecido en la contestación de la DGT V0307/2005”* a negar la falta de identidad entre hechos y circunstancias relatados en la consulta y los acaecidos en los ejercicios 2006 y 2007, por existencia de elementos relevantes desconocidos por la DGT. Frente a lo ya apuntado por este propio Tribunal Central, manifiesta el obligado tributario que en el texto de la consulta planteada por GCO se mencionaban de forma expresa las pérdidas generadas con anterioridad a la adquisición de MNA, así como las operaciones de saneamiento realizadas, extremo que debe ser reconocido sin mayor controversia. Ahora bien, lo que no puede compartirse es la consideración de que las pérdidas generadas por los antiguos propietarios son *“elementos ajenos a la distribución de dividendos”*, y que *“tampoco resultan relevantes a los efectos de una distribución de dividendos que se consultó exponiendo todos los elementos esenciales”*. Afirma el obligado tributario que dichas circunstancias carecían de relevancia, y que *“la conclusión de la Administración únicamente podía fundarse en los extremos puestos de manifiesto por esta parte”*, cuestión ésta que se rebate con la mera lectura de los anteriores Fundamentos de Derecho de esta resolución, en los que ha quedado acreditado como no sólo a resultas de la interpretación administrativa, sino por exigencia de la más reciente jurisprudencia, resulta necesario constatar la existencia de doble imposición efectiva a los efectos de aplicar los mecanismos correctores aquí pretendidos.

Noveno.

Prosiguiendo con lo expuesto, debemos atender ahora al hecho de que la regularización inspectora, tras determinar la improcedencia de la eliminación en tributación consolidada de los dividendos satisfechos por SEGC hasta alcanzar el importe de las pérdidas computadas fiscalmente por sus anteriores propietarios con ocasión de la transmisión de la participación, valora la aplicación del art. 15.4 TRLIS al resto de dividendos percibidos, en la medida en que constituyen restitución indirecta de aportaciones a los fondos propios realizadas directamente por el obligado tributario y que fueron destinadas al saneamiento de pérdidas contables. Concluyendo que resulta procedente otorgar dicho tratamiento, es decir, considerarlos menor valor fiscal de la cartera en sede de su propietario GRUPO C ... SA, por importe de 32.580.820,83 €.

El citado tratamiento se desprende del criterio sentado por la Dirección General de Tributos, entre otras, en la Consulta V688/06 de 10 de abril de 2006, en los siguientes términos:

“ DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS:

La entidad consultante ostenta una participación del 100% sobre la entidad B, adquirida en 1998, tributando bajo el régimen de consolidación fiscal de la dominante desde su adquisición.

En 1994, B efectuó una reducción de capital para compensar pérdidas de ejercicios anteriores y realizó un traspaso de la cuenta de prima de emisión a la cuenta de reservas. En los ejercicios transcurridos hasta 1997, B

continuó generando resultados negativos. No obstante, desde 1998 ha obtenido resultados positivos que, sin embargo, no superan el importe de la reducción de capital para compensar pérdidas y el traspaso de prima de emisión a reservas que se hicieron en su momento.

A la fecha de hoy, B sigue teniendo bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar.

Al cierre del ejercicio 2004, B tiene previsto obtener un resultado contable positivo generado tanto con el resultado de su actividad ordinaria, como de dividendos percibidos de sociedades filiales, unas que pertenecen al grupo fiscal y otras que no forman parte del mismo. Dicha renta positiva será integrada en la base imponible, sin ser compensada con el crédito de bases imponibles negativas, de manera que generará una cuota íntegra que se compensará en su totalidad, en la parte correspondiente a dividendos procedentes de filiales que no forman parte del grupo fiscal, con deducciones por doble imposición de los dividendos percibidos, y en la parte correspondiente a dividendos procedentes de filiales del grupo, con eliminaciones de resultados por operaciones internas, así como deducciones del capítulo IV del título VI del TRLIS (RCL 2004, 640 y 801) . Tras la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, la entidad B dotaría una reserva voluntaria convenientemente identificada en sus fondos propios por un importe igual al de la base imponible del ejercicio que no habrá sido compensada con bases imponibles negativas. Posteriormente, B acordará el reparto de dividendos a A, con cargo a la reserva voluntaria identificada, referida anteriormente

CUESTION PLANTEADA:

Si con ocasión del reparto de dividendos de B a A procede eliminar, en la declaración consolidada, la renta integrada en la base imponible individual de A que no ha sido compensada con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, por no ser de aplicación la limitación a la deducción por doble imposición interna de dividendos prevista en el artículo 30.4.b) del TRLIS (RCL 2004, 640 y 801) .

CONTESTACIÓN:

El artículo 74.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 640 y 801) , establece, respecto de las eliminaciones a practicar en la base imponible del grupo fiscal, lo siguiente:

«2. Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la base imponible de esta, con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad, excluyéndose de la base imponible, a estos solos efectos, los dividendos y participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 2 del artículo 30 de esta Ley».

Por tanto, la entidad B en el ejercicio 2004 podrá compensar bases imponibles negativas pendientes generadas antes de su integración en el grupo, solamente por un importe igual o inferior al resultado obtenido en dicho ejercicio procedente de su actividad ordinaria, integrándose el resto de renta en la base imponible del grupo fiscal.

Por otra parte, el artículo 72 del TRLIS establece que:

«1. Para la determinación de la base imponible consolidada se practicarán la totalidad de las eliminaciones de resultados por operaciones internas efectuadas en el período impositivo.

Se entenderán por operaciones internas las realizadas entre sociedades del grupo fiscal en los períodos impositivos en que ambas formen parte de él y se aplique el régimen de consolidación fiscal.

2. Se practicarán las eliminaciones de resultados, positivas o negativas, por operaciones internas, en cuanto los mencionados resultados estuvieren comprendidos en las bases imponibles individuales de las entidades que forman parte del grupo fiscal.

3. No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiere procedido la deducción por doble imposición interna prevista en el artículo 30.4 de esta Ley».

El artículo 30.4 del TRLIS regula diferentes supuestos en los que no es aplicable la deducción para evitar la doble imposición sobre dividendos de fuente interna. En particular, según la letra b) del citado apartado 4, no es aplicable la deducción cuando con anterioridad a la distribución de dividendos se hubiere producido una reducción de capital para compensar pérdidas, o bien se hubiese traspasado prima de emisión a reservas, hasta el importe de la reducción o traspaso.

La razón de ser de esta restricción se justifica en el hecho de que los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen dividendos no han sido gravados por el Impuesto sobre Sociedades en la medida en que se vean compensados con bases imponibles negativas procedentes de ejercicios cuya situación patrimonial haya sido

saneada a través de una operación de reducción de capital. Es decir, dado que esos beneficios no han determinado una tributación efectiva, su distribución no genera derecho a practicar deducción por doble imposición, de manera que ha de considerarse que los primeros beneficios distribuidos con posterioridad a la reducción de capital proceden de la reconstitución del capital inicial, esto es, representan una devolución indirecta del capital. Lo mismo sería aplicable al traspaso de la prima de emisión en reservas, esto es, la distribución posterior de beneficios representa una devolución indirecta de la prima de emisión.

De acuerdo con lo anterior, la distribución de dividendos por la entidad B hasta el importe de aquella reducción y traspaso supone la devolución indirecta del importe del capital y de la prima de emisión objeto de reducción y traspaso previo y, por tanto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15.4 del TRLIS, dicho importe reduce el valor a efectos fiscales de la participación que la consultante tiene en la entidad B, por lo que el mismo no se integraría en la base imponible de la entidad consultante siempre que el valor de esa participación exceda del importe percibido. En caso contrario, el exceso del importe percibido sobre el valor de la participación se integraría en la base imponible.

Caso de que el dividendo distribuido supere el importe de la reducción de capital o traspaso de la prima de emisión, el exceso no estaría sometido a ninguna limitación respecto de la aplicación de la deducción por doble imposición a que se refiere el artículo 30 del TRLIS, por lo que sería objeto de eliminación a efectos de determinar la base imponible consolidada del grupo fiscal del que forman parte la entidad A y B.

El criterio de esta consulta viene a puntualizar el establecido en la consulta V0307-05, de forma que el dividendo distribuido previa reducción de capital o aportación de socios para compensar pérdidas, si bien no se integra en la base imponible consolidada del grupo fiscal al que pertenecen tanto la entidad que lo distribuye como la que lo percibe, no es como consecuencia de su eliminación sino por la reducción del valor de la participación.”

Recordemos en primer lugar el tenor literal del art. 15.4 TRLIS:

“En la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor normal de mercado de los elementos recibidos sobre el valor contable de la participación.

La misma regla se aplicará en el caso de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones”.

Como se desprende de su redacción, el artículo 15.4. TRLIS se refiere al tratamiento fiscal de las restituciones de fondos propios previamente aportados por los socios de una sociedad mercantil. En consecuencia, y dado que el caso que ahora estamos analizando se corresponde con un pago formal de dividendos, dicho artículo sólo resulta conceptualmente aplicable sobre aquella parte de los mismos respecto de los que se pueda concluir que lo percibido bajo tal forma jurídica no es en realidad tal, sino una restitución de todo o parte de la inversión a la sociedad titular de la participación, por lo que atendiendo a dicho artículo ese importe debería minorar el valor fiscal de la misma. De esta forma sólo se integrarían en la base imponible las cuantías que no recibiesen esta calificación, esto es, aquellas que mantuviesen su calificación de dividendos y respecto de las que operarían las limitaciones del art. 30.4.b) TRLIS en los términos que han sido expuestos en el Fundamento de hecho anterior. Es decir, que el tratamiento fiscal de la renta percibida atendería a su verdadera naturaleza y no a la fórmula bajo la que se instrumenta el pago.

La equiparación económica de dividendos con devolución de fondos propios se deriva en último término de las limitaciones que la normativa reguladora de las sociedades de capital establece sobre el pago de dividendos, con el objetivo último de garantizar el equilibrio financiero entre fondos propios y patrimonio neto societario. Cuando una sociedad obtiene pérdidas que dejan reducido su patrimonio por debajo de un determinado porcentaje de su capital, la normativa mercantil impone el restablecimiento de ese equilibrio frente a una posible voluntad de reparto de dividendos por parte de los socios. De esta forma, y obviando aquí la posible incursión en supuestos de disolución, cuando esa sociedad con pérdidas contables acumuladas se recupera económicamente mediante la obtención de beneficios, la normativa mercantil la obliga a destinarlos al saneamiento de las pérdidas. Ahora bien, ese desequilibrio puede ser soslayado mediante nuevas aportaciones de los socios que se destinan a enjugar contablemente esas pérdidas, que no obstante se mantienen fiscalmente instrumentadas como BINs. En este segundo supuesto, cuando se obtienen beneficios cuyo destino lógico hubiera sido compensar pérdidas contables, los mismos resultan de libre disposición para la sociedad gracias a ese esfuerzo de financiación adicional que han realizado los socios. Por tanto ese pago de dividendos a los socios constituye en realidad una restitución de ese anticipo financiero que no tuvo más finalidad que equilibrar patrimonialmente la sociedad en tanto no fue capaz de generar recursos propios para ello. Así, la situación final en términos de equilibrio financiero es la misma que si se hubiesen aplicado los beneficios a las pérdidas.

Analizando ambas posibilidades, si la sociedad aplica los beneficios a las pérdidas no existe ninguna incidencia en el coste fiscal de la cartera. Contablemente las pérdidas desaparecen y fiscalmente se consumen las BINs con esos beneficios, sin tributación efectiva. Los ulteriores dividendos se corresponderán así con ganancias de la sociedad participada que tributan con carácter previo, por lo que sí operaría la deducción por doble

imposición. Ahora bien, si lo que se produce es un saneamiento contable de las pérdidas con cargo no a dividendos sino a aportaciones adicionales de los socios, en el ámbito fiscal esas pérdidas siguen existiendo por lo que no reconocer efecto alguno a dicha operativa contable tiene como consecuencia un claro supuesto de desimposición: pérdidas fiscales vía BIN y no tributación de los dividendos por aplicación de la deducción por doble imposición cuando como hemos reflejado claramente, no existe esa tributación previa que legitima la aplicación del mecanismo corrector. En este caso, la solución pasa por reflejar fiscalmente ese reequilibrio financiero entre valor contable de la participación y patrimonio social equivalente, minorando fiscalmente el coste de la cartera por el importe de esas aportaciones adicionales que se han empleado para enjugar pérdidas. Ese es el fundamento de la aplicación del art. 15.4 TRLIS, en los términos que han sido reconocidos por la Dirección General de Tributos.

Considera este Tribunal Central que, por los mismos motivos desarrollados para el art. 30.4.b) TRLIS, la aplicación concreta del art. 15.4 TRLIS a un supuesto de restitución indirecta de fondos propios debe realizarse de forma que se respete el esquema general de funcionamiento del I.Sociedades: la obtención de renta gravable debe ser objeto de tributación una sola vez, resultando proscritos tanto resultados que conlleven excesos de tributación como supuestos de desimposición efectiva no queridos por la norma. Y en particular, y respecto de este art. 15.4 TRLIS, en aquellos términos que permitan sostener que se ha respetado el fundamento de la aplicación de este precepto a rentas repartidas bajo la fórmula de dividendos, esto es, el restablecimiento del equilibrio del valor de una participación atendiendo al esfuerzo financiero previo que los inversores han realizado en aras a hacer posible la satisfacción de dichos dividendos.

Cuando la participación no ha cambiado nunca de propietario, no existe duda de quien ha realizado los saneamientos y de que éstos se hallan incorporados al coste de la cartera, por lo que no hay dificultades en la determinación del importe que ha de ser considerado menor valor fiscal de aquella, y respecto del cual las bases impositivas negativas correspondientes a las pérdidas saneadas operan como límite máximo.

La situación cambia cuando existe una transmisión de la participación posterior a la realización de las operaciones de saneamiento. En estas circunstancias, resulta necesario analizar cada supuesto concreto a fin de determinar si en el coste fiscal de la cartera del receptor formal del dividendo se hallan incorporadas partidas que constituyen, desde el punto de vista del inversor, contrapartidas de los fondos propios de la participada. Tales contrapartidas pueden consistir en aportaciones directamente realizadas a los fondos propios de la sociedad participada, o en la restitución económica a los anteriores propietarios de esas aportaciones realizadas por estos últimos a los fondos propios de la participada, por ejemplo, vía coste de adquisición de la participación. O bien no existir contrapartida alguna, supuesto éste del que parte el actuario en el Informe de disconformidad, al considerar que lo habitual es que el accionista inicial haya transmitido tras haber efectuado el saneamiento del balance y en consecuencia computado una pérdida equivalente a este saneamiento en su base imponible, lo que le permite concluir que en dichos supuestos no debe acudir a la aplicación del art. 15.4 TRLIS.

Bajo esta misma óptica, el Acuerdo de liquidación pone de manifiesto que el art. 15.4 TRLIS “no es aplicable a casos como el que nos ocupa, en el que el anterior accionista que transmitió la participación tuvo ya una pérdida irreversible”. Centrándose en consecuencia en las particulares circunstancias de este supuesto, concluye que el actual titular de la participación no asumió como coste de su cartera nada de ese esfuerzo financiero en que consistió el saneamiento realizado por los anteriores propietarios, y que por tanto no debe calificar los dividendos recibidos, hasta el importe de la pérdida computada por aquellos, como restitución indirecta de fondos propios. Debiendo dar a los mismos el tratamiento que se deriva de lo expuesto en Fundamentos de Derecho anteriores de esta resolución y en particular del SEPTIMO.

No obstante lo anterior, la Inspección constata la existencia de operaciones de saneamiento abordadas directamente por el obligado tributario tras la adquisición de la participación y que se destinan a la compensación de las pérdidas generadas en los años 1999 y 2000. En particular, el 15 de diciembre de 2000 reduce capital de 3.500.000.000 ptas a 0 ptas para ampliarlo inmediatamente en 3.000.000.000 ptas con una prima de emisión de 8.499.900.000 ptas. De esta operación que supone aportación de fondos propios íntegramente por el obligado tributario a su sociedad participada, 6.086.656.004 ptas de la prima de emisión fueron aplicados al saneamiento de pérdidas del ejercicio 1999. El resto de la prima, por importe de 2.413.243.996 ptas, así como 2.985.150.000 ptas de capital, se aplican en el año 2001 al saneamiento de las pérdidas del ejercicio 2000. Ello permite a la Inspección considerar que de los 205.932.545,96 € que corresponden a pérdidas generadas por la sociedad participada y que han sido saneadas por sus propietarios:

a) 173.363.735,25 € deben ser considerados por el obligado tributario dividendos sin derecho a deducción por doble imposición del art. 30.4.b) TRLIS en los términos ya expuestos, al haber sido aprovechadas fiscalmente las pérdidas por los anteriores propietarios que asumieron el saneamiento de las mismas.

b) 32.580.820,83 € deben ser calificados como restitución indirecta de fondos propios al obligado tributario, que asumió efectivamente el saneamiento de las pérdidas y que, en consecuencia, minorarán el valor fiscal de su cartera en aplicación del art. 15.4 TRLIS.

Regularización que, también en lo relativo a la minoración del valor fiscal de la cartera de SEGC en sede del obligado tributario es confirmada por este Tribunal Central atendiendo a lo expuesto en el presente Fundamento de Derecho.

Decimo.

Continuando con las cuestiones de fondo derivadas de la regularización ahora cuestionada, debemos detenernos en la relativa a la posible deducibilidad fiscal de los lotes de navidad entregados a empleados jubilados, que el obligado tributario sustenta en la costumbre asumida que se repite año a año y que debe ser incluida, a su juicio, en el concepto de uso o costumbre expresamente excluido del concepto de liberalidad del art. 14.1.e) TRLIS.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 14.1.e) TRLIS no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los donativos y liberalidades, excluyéndose de este concepto *“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”*. Como se desprende claramente del tenor literal de dicho precepto, únicamente cabe excluir del concepto de liberalidad con motivo de adecuarse a usos y costumbres, determinados gastos con respecto al personal de la empresa, sin que a juicio de este Tribunal Central quienes formaron parte de la plantilla en el pasado y que en el momento de producirse el gasto tienen la condición de jubilados puedan considerarse parte de dicho personal. No obsta a lo anterior la percepción por parte de estos antiguos trabajadores del obligado tributario, de un complemento dinerario derivado del plan de pensiones de empleo y/o contrato de seguro de vida promovidos por la entidad, puesto que lo determinante para la calificación de personal de una empresa es la existencia de una relación laboral vigente en el momento de realizarse dicha calificación.

Por lo expuesto considera este Tribunal Central que debe confirmarse la regularización en este punto.

Undecimo.

Resta por último dar contestación a la alegación relativa a la deducibilidad fiscal de las primas satisfechas por el obligado tributario para asegurar parte de los compromisos por pensiones asumidos con sus directivos (en concreto pensiones de viudedad), a las que la Inspección niega dicha condición atendiendo a que las mismas no fueron imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculan las prestaciones, ni se practicó ajuste positivo alguno para la determinación de sus bases imponibles en el I.Sociedades en relación con dicho concepto. El Acuerdo de liquidación señala que la deducibilidad de estas partidas se deriva de lo dispuesto en el art. 13.3 TRLIS, en relación con la D.A. primera del R.D. Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, que permite instrumentar los compromisos de pensiones mediante contratos de seguro. En la medida en que los aquí analizados no cumplen el requisito del art. 13.3 TRLIS consistente en su imputación fiscal a las personas a quienes se vinculen las prestaciones, no cabe considerar estas partidas como deducibles.

Sin embargo, alega ahora el obligado tributario que el gasto derivado de estas primas de seguro, que califica como compromiso por pensiones instrumentado en un contrato de seguro colectivo de vida. Así, sostiene que la imputación fiscal de las primas a los trabajadores era obligatoria para la empresa, en atención a lo dispuesto en el art. 17.1.f) de la Ley 35/2006 del IRPF, por ser seguros de riesgo puro, lo que a su juicio determina que su deducibilidad sea automática de acuerdo con lo dispuesto en el art. 13.3 TRLIS. Y ello con independencia de su imputación fiscal a los trabajadores, que no se ha producido tal y como reconoce en el escrito de alegaciones.

El referido artículo 13.3 TRLIS establece lo siguiente:

“3. Serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. Dichas contribuciones se imputarán a cada partícipe en la parte correspondiente, salvo las realizadas de manera extraordinaria por aplicación del artículo 5.3.d) del citado Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. Serán igualmente deducibles las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a la de los planes de pensiones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculen las prestaciones.*
- b) Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras.*
- c) Que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones”*

El obligado tributario cita diversas consultas de la Dirección General de Tributos (V2627/07, V914/08, V1613/08) a fin de sostener ante este Tribunal Central su pretensión de que, tratándose de primas de imputación

obligatoria, deben tener en todo caso la consideración de deducibles. Sin embargo, de la lectura de dichas consultas, y en particular de la V26927/07, se desprende que, efectivamente, la prima de un seguro de vida temporal anual renovable en modalidad “viudedad y orfandad”, debe ser obligatoriamente imputada al asegurado, considerándose retribución en especie derivada del trabajo. Afirmando que puesto que se tratan de primas obligatoriamente imputadas, “*tienen la consideración de gasto deducible, ya que se cumplen las condiciones del art. 13.3 del R.D.L 4/2004*”. Es decir, que se reconoce la obligatoriedad de la imputación, lo que presupone que dicha imputación se ha producido y en consecuencia, que la prima resulta deducible. En modo alguno cabe interpretar, a juicio de este Tribunal Central, que incumplida la premisa de la imputación pueda predicarse la deducibilidad fiscal.

En los mismos términos se pronuncia la DGT en su consulta V1613/2008, en la que confirmada la obligatoriedad de la imputación de las primas en el IRPF, determina que “*su deducibilidad estará reconocida en la medida en que tal prima cumpla las condiciones previstas en el artículo 13.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004 (...)*” que se transcribe y que incorpora como requisito la imputación fiscal a las personas a quienes se vinculen las prestaciones, en los términos que ya se han expuesto.

La restante consulta citada, V914/2008, se refiere exclusivamente la obligatoriedad de la imputación de las primas en la imposición personal de los asegurados, dada su condición de rendimiento en especie del trabajo personal, sin hacer referencia alguna a los requisitos de deducibilidad de las primas en el Impuesto sobre Sociedades del pagador de las mismas.

A la vista de lo anterior debe confirmarse la regularización inspectora en el sentido de que, no habiéndose procedido a la imputación fiscal de la prima en la imposición personal de los asegurados, aún siendo obligatoria, no procede la deducibilidad fiscal de la misma en el I.Sociedades.

Por todo lo expuesto,

Este **TRIBUNAL CENTRAL**, reunido en Sala, en la presente reclamación,

ACUERDA

ESTIMARLA PARCIALMENTE:

a) Declarando prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación por el I.Sociedades 2005, anulando la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005 .

b) Confirmando las liquidaciones por el I.Sociedades, ejercicios 2006 y 2007, salvo en lo referente a los intereses de demora, debiendo ser rectificado el importe de los mismos en los términos expresados en el Fundamento de Derecho Tercero de la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.