

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ066898

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 8 de junio de 2017

Vocalía 10.<sup>a</sup>

R.G. 6609/2015

**SUMARIO:**

**IS. Deducciones para evitar la doble imposición. Deducción por doble imposición interna. Deducción por doble imposición de plusvalías. Base de la deducción.** La cuestión que aquí se plantea es si resulta procedente la rectificación de la autoliquidación presentada y, en concreto, si a efectos del cómputo de la base de la deducción a que se refiere el art. 30.5 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) han de tenerse en cuenta también los beneficios no distribuidos por las sociedades participadas indirectamente. Pues bien, a efectos del cómputo de la base de la deducción para evitar la doble imposición interna sobre las rentas derivadas de la transmisión de participaciones, han de tenerse en cuenta exclusivamente los beneficios generados y no distribuidos por la sociedad en la que se participa directamente y cuyas acciones se enajenan; y no han de tenerse en cuenta los generados por las sociedades participadas indirectamente. (Criterio 1 de 1)

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), art. 120.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 28 y 30.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 30.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vista la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovida por la entidad **X HOLDINGS, S.A.**, (NIF: ...), y en su nombre y representación por D<sup>a</sup> **Ix...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ... contra resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de junio de 2015, reclamación nº 28/1840/2012, que resolvió la reclamación formulada contra el Acuerdo de rectificación de Autoliquidación del IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES del ejercicio 2008.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Con fecha 27-07-2009 la entidad **X HOLDINGS, S.A.**, presentó declaración-liquidación (modelo 200) por el Impuesto sobre sociedades (IS) del ejercicio 2008, con importe a ingresar de 51.359.309,63 euros.

En fecha 28-01-2010 la interesada presenta escrito de solicitud de rectificación de Autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (IS), del ejercicio 2008. Solicita aumentar el importe de la deducción por doble imposición interna (artículo 30.5 LIS) en 12.086.600 euros ya que considera que la normativa del impuesto le ampara aplicar la deducción en base al incremento de las reservas del grupo.

En fecha 25-02-2011 se notifica a la interesada Propuesta de resolución de rectificación de autoliquidación; se desestima la solicitud presentada ya que la Dirección General de Tributos en consulta vinculante establece: " *por lo que se refiere a la determinación del incremento neto de los beneficios generados y no distribuidos por la sociedad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, habrán de tenerse en cuenta, exclusivamente, los beneficios de la entidad participada, es decir, los generados por ella de forma expresa e incorporados a su cuenta de pérdidas y ganancias primero y a su balance después.*"

Sin que conste la presentación de alegaciones, en fecha 01-06-2011 se dicta Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación referente al IS del ejercicio 2008, que confirma la propuesta de resolución. Este Acuerdo se notifica a la entidad el 15-06-2011.

**Segundo:**

Contra el acuerdo anterior, con fecha 15 de julio de 2011, interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.

Puesto de manifiesto el expediente y tras formular alegaciones la interesada, el Tribunal Regional, en sesión celebrada, el 26 de junio de 2015 acordó desestimar la reclamación confirmando el acuerdo impugnado. Dicha resolución es notificada a la entidad reclamante el 9 de julio de 2015.

Disconforme con esta resolución, el 31 de julio de 2015 se presenta por la interesada Reclamación Económico-Administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central alegando, en síntesis, lo siguiente:

1) Considera que procede la aplicación de la deducción del artículo 30.5 del TRLIS ya que a efectos esta deducción se deben tener en cuenta los beneficios no distribuidos de la sociedad directamente participada y los de las participadas indirectamente.

2) Origen de la redacción del artículo 30.5 del TRLIS.

3) Calculo de la deducción considerando las reservas del **Grupo Y**. Motivación para utilizar las reservas consolidadas

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria y en el RD 520/05 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión que se plantea en la presente resolución es si resulta procedente la rectificación de la autoliquidación presentada y, en concreto, si a efectos del cómputo de la base de la deducción a que se refiere el artículo 30.5 del TRLIS han de tenerse en cuenta también los beneficios no distribuidos por las sociedades participadas indirectamente.

**Segundo.**

El artículo 120 de la Ley 58/2003, General Tributaria, regula en su apartado 3 la rectificación de autoliquidaciones en los siguientes términos:

*“Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.*

*Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta Ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.*

*Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley.”*

La reclamante solicita aumentar en 12.086.600 euros el importe de la deducción por doble imposición de plusvalías de fuente interna (artículo 30.5 LIS) aplicada en la autoliquidación del IS del ejercicio 2008 en base a los siguientes hechos:

- El 15-09-2004 adquirió 931.782 acciones de la entidad **Y S.L.** que representan un porcentaje del 7,73%.
- El 13-02-2005 adquirió otras 324.056 acciones con lo que el porcentaje de participación se situó en el 10,55% del capital.
- Y, **SL** es a su vez titular directa e indirectamente de acciones de la entidad **Z..., SA (Z...)**. Esta sociedad es, también a su vez, la cabecera de un importante grupo de empresas.
- El Grupo **Z...** ha incrementado notablemente sus reservas en el periodo de tenencia de la participación.
- En el ejercicio 2008 se venden la totalidad de las participaciones en **Y, SL**

Solicita el aumento de la deducción por doble imposición regulada en el artículo 30.5 del TRLIS en base al incremento de reservas generadas en el grupo de empresas propiedad de Y durante el tiempo de tenencia de la participación.

El artículo 30.5 del RDLegislativo 4/2004 (TRLIS), redacción dada por la ley 16/2007, establece lo siguiente:

*“5. Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen las derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio español que tributen al tipo general de gravamen o al tipo del 35 por ciento, se deducirá de la cuota íntegra el resultado de aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital social, que correspondan a la participación transmitida, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de dicha participación o al importe de las rentas computadas si éste fuere menor.*

*Esta deducción se practicará siempre que se cumplan los siguientes requisitos:*

- a) Que, el porcentaje de participación, directo o indirecto, con anterioridad a la transmisión sea igual o superior al cinco por ciento.*
- b) Que dicho porcentaje se hubiere poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que se transmita la participación.*

*Cuando, debido a la fecha de adquisición de la participación, no pudiera determinarse el importe de los beneficios no distribuidos en la fecha de adquisición de la participación, se presumirá que el valor de adquisición se corresponde con los fondos propios.*

*La deducción prevista en este apartado no se aplicará respecto de la parte del incremento neto de los beneficios no distribuidos que corresponda a rentas no integradas en la base imponible de la entidad participada debido a la compensación de bases imponibles negativas.”*

La cuestión que se plantea es si a los efectos de determinar la deducción para evitar la doble imposición interna sobre las rentas derivadas de la transmisión de las participaciones ésta se determina sobre los beneficios generados por la entidad participada (en este caso **Y SL**) o también sobre los generados por las sociedades participadas indirectamente.

En relación con la cuestión planteada, aunque referida al artículo 28.5 de la Ley 43/1995, de contenido similar al artículo 30.5 del TRLIS, este Tribunal en resolución de 14-09-2007 (RG 787-06 y acumuladas, publicada en Doctrina histórica) señala lo siguiente:

*“(…). En segundo lugar la entidad alega que se han de incluir en la base de la deducción del artículo 28.5 de la LIS los beneficios no distribuidos por las sociedades participadas por O. Tampoco cabe admitir dicha alegación, porque este extremo no está contemplado en dicho artículo; así, el primer párrafo del artículo 28.5, cuando define la base de la deducción se refiere “al incremento neto de los beneficios no distribuidos, ..., generados por la entidad participada”. En consecuencia, habrá de tenerse en cuenta, exclusivamente, el incremento neto de los beneficios ya obtenidos pero todavía no distribuidos por la sociedad O SA, es decir, los generados por ella de forma expresa e incorporados a su cuenta de pérdidas y ganancias primero y a su balance después. No se computarán en el momento de la transmisión, por tanto, los beneficios no distribuidos generados por las sociedades participadas indirectamente.*

*En definitiva, la aplicación de la deducción no podrá hacerse teniendo en cuenta los beneficios de las entidades en las que se participa indirectamente, sino exclusivamente los generados y no distribuidos por la sociedad en la que participa directamente y cuyas acciones se enajenan”.*

La referida resolución fue impugnada ante la Audiencia Nacional siendo resuelta mediante sentencia parcialmente estimatoria de fecha 20-12-2010, recurso nº .../2007. Contra dicha sentencia se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo. El Tribunal Supremo en sentencia de 18-07-2013, recurso nº .../2011 señala al respecto lo siguiente:

*“(...) La primera cuestión que el precepto a interpretar plantea es la de si el derecho a la deducción se ejercita sobre los beneficios generados por la entidad participada (en este caso O, S.A.), tesis sostenida por la Administración, o, alternativamente, ha de extenderse, también, a los generados por las entidades participadas por la participada, denominados beneficios indirectos). El texto del precepto transcrito que se refiere a "incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada" zanja la discusión en el sentido de que no pueden admitirse otros beneficios que no sean los generados por la entidad participada.(...)”*

El Tribunal Supremo confirma tajantemente el criterio mantenido por el TEAC, por lo que se aplica el mismo criterio al presente caso.

Este mismo criterio es el mantenido por la Dirección General de Tributos (DGT) en consulta V2296-05 de 14 de noviembre de 2005, consulta V2484-08 de 23 de diciembre de 2008 y consulta V1536-12 de 13 de julio de 2012 (todas referidas al artículo 30.5 del TRLIS).

Por todo lo expuesto,

**ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el presente recurso de alzada,

#### **ACUERDA**

DESESTIMARLO, confirmando la resolución recurrida.

Volver  
Final del formulario

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.