

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068367

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 8 de septiembre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 645/2015

SUMARIO:

IS. Base imponible. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Dividendos. Precio de venta de participaciones. Deducción por doble imposición de dividendos. Venta de las participaciones en una sociedad, previo reparto de un dividendo consistente en la atribución a los socios de los bienes en los que la compradora no está interesada. La Inspección consideró que el dividendo no era tal sino un mayor importe de la venta. El TEAC entiende que no procede alterar la calificación del dividendo, pero sí no admitir la deducción por doble imposición porque su distribución produjo una pérdida en el valor de la participación. Para el TEAC la entidad titular de las participaciones tuvo una pérdida como consecuencia de la adquisición, tenencia y venta de las participaciones, que al integrar en su base imponible supuso un resultado conjunto negativo que no constituye renta, por lo que no existe doble imposición. Sin embargo, la AN considera que la norma se refiere al dividendo y este fue registrado como ingreso financiero e integrado de manera efectiva en la base el IS, por lo que se ha acreditado que hubo efectiva tributación en relación con la suma percibida como dividendo, por lo que procede la deducción. No cabe oponer la excepción de que haya producido pérdida por deterioro en tanto el deterioro no se contabilizó ni dio lugar a la deducción.

PRECEPTOS:

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

PONENTE:*Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000645 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05510/2015

Demandante: GARRAPOSA S.L

Procurador: Dº JESÚS LÓPEZ GARCÍA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a ocho de septiembre de dos mil diecisiete.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Garraposa S.L. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Jesús López García, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de julio de 2015 , relativa a liquidación por Impuesto de Sociedades, ejercicio 2009, siendo la cuantía del presente recurso de 1.057.895,10 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Garraposa S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Jesús López García, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de julio de 2015, solicitando a la Sala, dicte Sentencia estimatoria del recurso interpuesto, y declare el derecho a la aplicación en el ejercicio 2009, de la deducción para evitar la doble imposición interna discutida, con imposición de costas a la demandada.

Segundo.

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

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, imponiendo las costas al actor.

Tercero.

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, practicadas las declaradas pertinentes y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día siete de septiembre de dos mil diecisiete, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

Cuarto.

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

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de julio de 2015, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy recurrente.

Los hechos que se encuentran en el origen del presente recurso, en la forma relatada en la Resolución impugnada, no son controvertidos, son:

"En su declaración-autoliquidación del ejercicio 2009 la entidad consignó una Base Imponible Negativa (en adelante BIN) de un importe de 4.451.278,93 €; y una cuota diferencial de - 76.113,36 € (a devolver), importe cuya devolución solicitó y le fue devuelto por la Administración el 29/12/2010; además, en el apartado dedicado a las deducciones por doble imposición, declaró una Deducción por doble imposición interna (deducción intersocietaria al 100%) de 1.057.895,10 €; deducción que traerla causa de unos "dividendos recibidos" de la sociedad PALACIOS ALIMENTACIÓN S.A. por importe de 3.526.317 €; deducción en cuota que en ese ejercicio 2009 quedó pendiente de aplicar para ejercicios futuros.

Con la regularización y liquidación fruto de la simultánea acta de conformidad (modelo A01) n°. NUM007, la Base Imponible declarada de ese ejercicio 2009 (4.451.278,93 €) se incrementó en 84.014,38 €; lo que supuso minorar en esa cantidad la BIN del ejercicio 2009 que quedó en un importe de -4.367.264,55 €. Mientras que en el acta de disconformidad (Modelo A02) n°. NUM008, como adicional a lo que habla propuesto en conformidad, y en relación a la venta de la participación en PALACIOS ALIMENTACIÓN S.A. que había llevado a cabo la entidad, el actuario propuso:

< Los efectos que conlleva considerar los dividendos como mayor precio de venta, teniendo en cuenta la circunstancia expuesta, son los siguientes:

- Disminuir en 3.526.317 euros los ingresos financieros de empresas del grupo. (4.600.000 -1.073.683)
- Incrementar el precio de venta de las acciones en 4.600.000 euros. Al precio de venta declarado de 28.966.022,68 euros se suma esa cifra resultando un total de 33.566.022,68 euros. Cantidad que hay que poner en relación con el precio de adquisición que figura en contabilidad que es de 40.503.843,68 euros, resultando una diferencia de 6.937.821 euros. Dado que la pérdida declarada en esta operación por la sociedad fue de 10.464.138 euros, (28.966.022,68 euros - 39.430.760,68) la diferencia a regularizar es de 3.526.317 euros de menor pérdida o en otras palabras de incremento de la base imponible.
- De los dos apartados anteriores se deduce que la base imponible no sufre modificación alguna.
- Debe eliminarse la deducción por doble imposición de dividendos declarada (con origen en esta operación) de 1.057.895,10 euros. >

Con lo que lo verdaderamente relevante consistió en que se propuso eliminar íntegramente esa "Deducción por doble imposición interna (deducción intersocietaria al 100%) acreditada, que no aplicada, por importe de 1.057.895,10 €."

El Acuerdo de liquidación de 27 de abril de 2012, notificado el 7 de mayo de 2012, acogió la propuesta del actuario anteriormente descrita.

En el presente recurso, al igual que en la reclamación ante el TEAC, la única cuestión planteada es si procede o no el único ajuste sustantivo llevado a cabo con la disconformidad de la entidad, consistente en eliminar íntegramente la "Deducción por doble imposición interna" (deducción intersocietaria al 100%) acreditada por la entidad en el ejercicio 2009 por importe de 1.057,895,10 euros deducción que traería causa de unos "dividendos

recibidos" de la sociedad PALACIOS ALIMENTACIÓN S.A. por importe de 3.526.317 euros; y deducción en cuota que quedó pendiente de aplicar para ejercicios futuros en ese ejercicio 2009.

Segundo.

En primer lugar, y antes de adentrarnos en el análisis de las circunstancias que llevaron a la generación de la deducción discutida, debemos señalar que la Resolución impugnada rechazó el planteamiento de la Inspección en relación al aumento del precio, en los términos siguientes:

"Este Tribunal comparte la exposición teórica de la Inspección, pero no su aplicación en este caso; porque, con su conclusión, la Inspección no está calificando los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados les hubieran dado, de cara a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias con arreglo a la naturaleza jurídica de tales hechos, actos o negocios realizados; con su conclusión, la Inspección llega a entender que se llevó a cabo un negocio distinto del efectivamente realizado y en el que intervino "un tercero", En efecto, de los hechos que constan en el expediente, y yendo a lo esencial, estamos ante una familia (Augusto Alberto Pedro Antonio) que tiene una importante empresa (PASA) cuyo negocio fundamental son los embutidos y platos cocinados y que además tiene muchas pequeñas participaciones en otras sociedades, y otros activos y pasivos, y a la que los miembros de la familia deben ciertas cantidades de dinero.

Y en un determinado momento los Srs. Augusto Alberto Pedro Antonio deciden vender la empresa, y llega un tercero (POTOMAC) que acepta comprársela. Pero, lo que a POTOMAC le interesan son los negocios esenciales de PASA: los de los embutidos y los platos cocinados. Eso es lo que POTOMAC quiere comprar, y el resto no; como así se recoge en los exponen IX y XI del contrato de compraventa: (...)

Por ello, con todo el resto se forma un paquete de 18,4 millones de euros (M €), que PASA entrega a sus accionistas (en el fondo a los cuatro miembros de la familia Augusto Alberto Pedro Antonio) como "dividendos".

Y, acto seguido, la familia Augusto Alberto Pedro Antonio vende las acciones de PASA a POTOMAC por 115,9 M E.

La conclusión de la Inspección <que el reparto de dividendos acordado no fue tal, sino que encubre y como tal debe considerarse un mayor precio de venta de las acciones> choca con un escollo demoledor; hay por medio un tercero (POTOMAC) que pagó un precio y sólo uno (115,9 M €).

La conclusión de la Inspección de que todo (115,9 M € + 18,4 M €) lo que los Srs. Augusto Alberto Pedro Antonio recibieron fue precio, exige que ese precio fuera pagado por alguien, y como POTOMAC sólo pagó 115,9 M €, el resto 18,4 M E tuvo que pagarlo alguien, que fue la propia PASA, que entregó por ese importe algunos de sus bienes y derechos a los que hasta entonces habían sido sus accionistas e iban a dejar de serlo. Pero esa entrega de PASA a los Srs. Augusto Alberto Pedro Antonio no puede calificarse de precio, porque no es un importe que pague la compradora (POTOMAC) por lo que está comprando, sino que propiamente fue: o un dividendo o cualquier otro tipo de restitución de fondos por una sociedad (PASA) a sus socios (los Srs. Augusto Alberto Pedro Antonio)."

Ahora bien, aun cuando el TEAC rechaza la calificación jurídica realizada por la Inspección respecto de las cantidades recibidas y que dieron origen a la deducción, concluye, por otras razones jurídicas, que la deducción es improcedente.

Y este punto surge la primera de las discrepancias plasmadas en la demanda.

La recurrente sostiene que lo procedente y correcto, para no generar indefensión al obligado tributario, hubiese sido la anulación, por parte del Tribunal Económico Administrativo Central, del acto de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección, como consecuencia de su errónea fundamentación jurídica al evidenciarse un palmario error de interpretación y calificación.

No podemos aceptar este planteamiento. La controversia planteada ante el TEAC era, como ahora ante la Sala, la procedencia o no de aplicar la deducción que nos ocupa, y, aunque el TEAC entendió que la calificación jurídica realizada por la Inspección era errónea, concluyó que no se daban los requisitos previstos en el artículo 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004 para aplicar la deducción. Y, toda vez que la pretensión actora consistía en que se le reconociera el derecho a aplicar la deducción, coherentemente con su planteamiento, el TEAC desestimó tal pretensión manteniendo la liquidación en cuanto inaplicaba la deducción.

Esta manera de operar no causa indefensión a la recurrente, pues, sin modificar el ámbito del debate, el TEAC ha realizado un análisis de las normas de aplicación para determinar si concurren los requisitos jurídicos para admitir la deducción, concluyen que tales requisitos no concurren. Es pues un análisis jurídico de la operación,

divergente con el sostenido por la Inspección, lo que lleva al TEAC a concluir que no concurre el presupuesto legal para aplicar la deducción. Estas cuestiones se refieren a aspectos jurídicos regulados por normas legales, por lo que en ningún caso puede causar indefensión su aplicación, en la medida en que los requisitos legales para aplicar la deducción por doble imposición interna gozan de la publicidad de las normas jurídicas y son conocidas (o deben serlo) por los interesados.

Por otra parte, la cuestión de la falta de cumplimiento de los requisitos legales, ya fue puesta de manifiesto en el Acuerdo de liquidación, que, como trascribe el TEAC, afirmó:

"< aun haciendo abstracción de lo dicho hasta ahora y suponiendo a título de mera hipótesis que existiera un verdadero reparto de dividendos y que este acuerdo fuera totalmente independiente de la posterior venta de las acciones de PASA, es decir que la calificación jurídica de las operaciones citadas fuera la declarada y defendida por la sociedad obligada, la regularización propuesta en el acta de disconformidad incoada no cambiaría, pues la sociedad obligada, siempre a juicio del Inspector que suscribe, no tendría derecho a la "deducción por doble imposición por importe de 7.057.895, 70 euros" al resultar aplicable el artículo 30.4.e) de la Ley del Impuesto . >"

Añadiendo:

"< teniendo siempre presente la interpretación finalista de las normas para evitar la doble imposición que predica tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia, debe reconocerse que deviene aplicable en este caso el artículo 30.4.e) de la Ley del Impuesto de Sociedades en el sentido de que no es procedente la práctica de una deducción por doble imposición cuando la distribución de dividendos ha producido una pérdida por deterioro en el valor de la participación.

Se puede alegar que en puridad no se ha producido una pérdida por deterioro (en el sentido de que dicha pérdida no se ha contabilizado con cargo a la cuenta 696 Pérdida por deterioro en participaciones a largo plazo en empresas del grupo- y abono a la 293- Deterioro del valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo y asociadas) pero esa pérdida existe y además no es reversible al haber vendido la sociedad obligada las participaciones en la empresa PASA. Téngase presente que el artículo 30.4, e) de la Ley del Impuesto sí contempla la posibilidad de que el deterioro sea reversible, pero aun así no admite la deducción por doble imposición, sin perjuicio de que, si el deterioro revierte, no se integre en la base imponible del impuesto.

En conclusión la distribución del dividendo ha producido una pérdida en el valor de la participación de PASA por el mismo importe, pérdida que se ha integrado para calcular la base imponible del impuesto, y sin posibilidad de reversión al haber vendido la obligada las acciones de PASA, lo que conlleva que en realidad no haya existido doble imposición sobre los "dividendos repartidos" pues si bien fueron gravados en la sociedad que los obtuvo no lo han sido, ni lo serán en la sociedad que los recibe, pues insistimos, el ingreso reconocido se compensa y anula con la pérdida que sufren las acciones en la misma cuantía, lo que hace que la "base imponible" con origen en esta operación sea CERO."

Es ajustada a Derecho la operativa seguida por el TEAC en la Resolución impugnada, en la medida en que alcanza idénticas conclusiones que la Inspección, pero bajo unos planteamientos jurídicos diferentes.

Tercero.

La cuestión central discutida en el presente recurso es la relativa a la aplicación de la deducción por doble imposición contemplada en el artículo 30 del RDL 4/2004 . Este precepto dispone, en la redacción aplicable:

"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 por ciento 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.

2. La deducción a que se refiere el apartado anterior será del 100 por ciento cuando los dividendos o participaciones en beneficios procedan de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea igual o superior al cinco por ciento, siempre que dicho porcentaje se hubiere tenido de manera ininterrumpida

durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año. La deducción también será del 100 por ciento respecto de la participación en beneficios procedentes de mutuas de seguros generales, entidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca y asociaciones.

3. La deducción también se aplicará en los supuestos de liquidación de sociedades, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global del activo y pasivo, respecto de las rentas computadas derivadas de dichas operaciones, en la parte que correspondan a los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital, y a la renta que la sociedad que realiza las operaciones a que se refiere el párrafo anterior deba integrar en la base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 15.3 de esta ley.

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

e) Cuando la distribución del dividendo o la participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible o cuando dicha distribución haya producido una pérdida por deterioro del valor de la participación. En este caso la reversión del deterioro del valor de la participación no se integrará en la base imponible.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando: (...)

2.º El sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente al deterioro del valor de la participación se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concepto de renta obtenida por las sucesivas personas físicas propietarias de la participación, con la ocasión de su transmisión. La deducción se practicará parcialmente cuando la prueba a que se refiere este párrafo e) tenga carácter parcial.

En este supuesto, la deducción no podrá exceder del importe resultante de aplicar al dividendo o a la participación en beneficios el tipo de gravamen que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde a las ganancias patrimoniales integradas en la parte especial de la base imponible o en la del ahorro, para el caso de transmisiones realizadas a partir de 1 de enero de 2007.

En caso de que el dividendo o participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible por no tener la consideración de ingreso, procederá aplicar la deducción cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a ese dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible de las personas o entidades propietarias anteriores de la participación, en los términos establecidos en este párrafo e). (...)"

La Administración entiende que concurre el supuesto del apartado 4 e) de este precepto, que impide el nacimiento del derecho a la deducción.

Es cierto, como razona el TEAC, que estas deducciones tienen por finalidad corregir la existencia de la doble imposición que se produce cuando los beneficios generados en una sociedad, que han tributado por el IS, vuelven a tributar en la persona del socio (bien en el IRPF, bien en el IS), ya sea por la percepción de un dividendo, o como consecuencia de la transmisión de la participación.

La mecánica que sigue el artículo 30 del TRLIS, se articula sobre deducciones en la cuota, lo que implica integrar en la base imponible del socio las rentas derivadas del dividendo o de la transmisión de la participación, con una deducción sobre la cuota íntegra resultante.

Por lo tanto, el precepto que comentamos, parte de la existencia de una tributación en sede de la entidad que reparte el dividendo o cuyas participaciones se enajenan, y, posteriormente una nueva tributación por IS o IRPF que es precisamente sobre la que se aplica la deducción.

Asiste la razón al TEAC al afirmar que el mecanismo de la deducción por doble imposición interna no puede suponer una mecánica de desimposición, de suerte que se aplique la deducción en supuestos en que los dividendos repartidos o la participación en beneficios no han determinado la integración de renta en la base imponible, o cuando dicha distribución haya producido una pérdida por deterioro del valor de la participación (como excluye de la deducción el precepto de aplicación). Efectivamente, de admitir la deducción en tales casos, resultaría que la renta correspondiente a los dividendos o beneficios que no se integraron en la base imponible de la entidad como ingresos, o que, aun integrándose, la han reducido por depreciación de cartera, no resultaría gravada, ni en sede de la entidad que obtuvo los ingresos, ni en sede del receptor del dividendo o participe en beneficios por aplicación de la deducción.

Este planteamiento sostenido por el TEAC, es absolutamente ajustado a la hermenéutica en la interpretación del artículo 30 del TRLIS.

Determinada la norma de aplicación y expuesta su exégesis en relación a la cuestión aquí planteada, debemos detenernos en los hechos que originaron la deducción controvertida.

Según se relata la Resolución del TEAC y en la demanda, de forma coincidente, los hechos que dieron origen a la presente controversia, y que no son controvertidos, son:

1.- PASA era una sociedad familiar perteneciente a los hermanos D. Pedro Antonio , D. Alberto y D. Augusto y a su madre De. Constanza .

Cada uno de esos cuatro socios tenía, a su vez, una sociedad de cartera particular; que, en el caso de D. Pedro Antonio (en adelante Pedro Antonio) es la sociedad GARRAPOSA S.L.,

2.- A finales del ejercicio 2005 (el 29/12/2005) Pedro Antonio aportó a GARRAPOSA las 6.868 acciones de PASA (de 6,01 € de nominal cada) de que era propietario (de algunas sus sociedades de gananciales y otras sólo suyas a título privativo). Cada acción de PASA se valoró en 6.404,78 €, con lo que esa aportación se valoró en 43.988.044 €; y como contrapartida, el capital de GARRAPOSA se amplió en 381.350 € (de 400.000 a 781.350 €) mediante la emisión de 6.868 acciones de 10 €, con una prima de emisión de 43.606.694 euros. Ese valor de las acciones de PASA (valor real por acción de 6.404,78 € frente a los 6,01 € de nominal) vino avalado por una valoración independiente efectuada por un banco de negocios de reconocido prestigio (RABOBANK), que valoró PASA en un rango comprendido entre 145 y 179 millones de euros.

Respecto de esta operación, se señala en la demanda que la aportación no dineraria anteriormente descrita, supuso para D. Pedro Antonio y Dña. Eulalia , anteriores titulares de las acciones, una ganancia de patrimonial de 43.946.766,49 euros. Dicha plusvalía fue reconocida en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - Núm. de justificante NUM009 correspondiente al ejercicio 2005 y generó, tras la aplicación del régimen transitorio de coeficientes de abatimiento (porcentajes reductores de la ganancia patrimonial) regulado en la disposición transitoria novena de la Ley 40/1988 , una ganancia patrimonial reducida no exenta imputable a 2005 por importe de 3.207.064,56€. Meritado importe fue consignado en la casilla 416 de la declaración presentada.

3.- En el ejercicio 2006, GARRAPOSA vende a la propia PASA 544 acciones que esta última destina su amortización, a un precio unitario de 6.404, 78 euros, no derivándose para GARRAPOSA, por tanto, ni pérdida ni ganancia patrimonial alguna. Tras esta venta, el valor contable de la participación de GARRAPOSA en PASA se eleva a 40.503.843,68 euros (6.324 acciones a 6.404,78 euros/ acción).

4.- Tras determinados actos preparatorios, el 7 de julio de 2009, tuvo lugar la venta conjunta del 100% las acciones de PASA y del 90% de las acciones de TRIGENERADORA DE ALBELDA, S.A. a la mercantil POTOMAC CAPITAL, S.A. (en lo sucesivo POTOMAC) por un importe de 115.864.091 euros (se acuerda el pago aplazado de 24.000.000 de euros) y 9.000.000 euros respectivamente. Esta operación fue documentada mediante el otorgamiento, en fecha 7 de julio de 2009, de escritura de elevación a público de contrato privado de compraventa de acciones, por el Notario de Madrid D. Manuel Richi bajo el núm. 1947 de su protocolo.

5.- Pero con carácter previo a esa compraventa, ese mismo 07/07/2009 se realizaron toda una serie de operaciones previas mediante las que toda una serie de activos y pasivos de PASA y TASA que no iban a ser vendidos porque a POTOMAC no le interesaba adquirirlos (pr. ej. determinadas fincas rústicas, o las acciones de ELORE HOLDING INC. o las de EXTREMIANA PALACIOS S.L. o las de EMBUTIDOS PALACIOS USA) fueron transmitidos por éstas a los vendedores (a los miembros de la familia Augusto Alberto Pedro Antonio y a sus sociedades de cartera); operaciones con las que los vendedores, que con anterioridad ya le adeudaban importantes cantidades (préstamos o cuentas corrientes con socios y administradores), resultaron deudores de PASA por un importe conjunto cercano a los 18 millones de euros; deudas que se compensaron en gran parte o en su totalidad con el reparto de dividendos acordado por PASA ese mismo 07/07/2009.

Estos activos y pasivos que a POTOMAC no le interesaba adquirir y las deudas que los Srs. Augusto Alberto Pedro Antonio tenían con PASA pasaron -al final como dividendos- a los miembros de la familia Augusto Alberto Pedro Antonio y a sus sociedades de cartera.

6.- El día 7 de julio de 2009 la Junta General Extraordinaria y Universal de accionistas de PASA aprobó el reparto de 18.400.000 euros de dividendos con cargo a reservas acordándose su pago mediante el abono en efectivo de 3. 762. 736,02 euros y la compensación de la totalidad los créditos surgidos a favor de PASA.

Dicho dividendo se distribuyó entre los accionistas en proporción a su participación en el capital social de la Sociedad, correspondiendo, por tanto, cuatro millones seiscientos mil euros (4.600.000€) a cada uno de ellos.

7.- El obligado tributario registró contablemente dicho dividendo reconociendo en la cuenta de pérdidas y ganancias un ingreso financiero por importe de 3.526.317 euros y otorgando un menor valor contable en balance a

la participación ostentada en PASA por importe de 1.073.683 euros, al aplicar el criterio según el cual, los dividendos con origen en reservas anteriores a la fecha de adquisición de las acciones (en este caso 1.073.683 euros) deben minorar el valor inicial de estas.

El ingreso financiero por importe 3.526.317 euros fue integrado de manera efectiva en la base imponible del Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2009.

8.- La contabilización realizada por el sujeto pasivo pone de manifiesto que la entidad consideró que con la enajenación de las acciones de PASA había tenido una pérdida de 10.464.138,00 € (Cta. Contable 67330000 - Pérdidas Procedentes Palacios Alimentación) y, previamente, 3.526.317 (4.600.000 - 1.073.683) € de ingresos financieros; y por esto último, en su declaración-autoliquidación del ejercicio 2009 acreditó una deducción por "doble imposición interna" (deducción intersocietaria al 100%) de 1.057.895,10 € (30% de 3.526.317,00); deducción que traería causa de esos 3.526.317 € de "dividendos recibidos" de PASA. Deducción en cuota que quedó pendiente de aplicar para ejercicios futuros en el ejercicio 2009.

Precisamente esta deducción es la aquí controvertida.

Cuarto.

A la vista de tales hechos, el razonamiento que sostiene el TEAC, siguiendo a la Inspección, se concreta:

"El resultado conjunto que a GARRAPOSA le deparó la adquisición, tenencia y venta de su participación en PASA fue como sigue:

El 29/12/2005 un coste inicial de 44 M. E.

En 2006 percibió (venta de acciones para su amortización) 3,5 M. E.

En 2008 y como dividendos de 2007 recibió 0,8 M. € (3/4 de lo repartido).

El 07/07/2009 percibió 4,6 M. € como dividendo extraordinario.

El 07/07/2009 percibió 29 M. € de POTOMAC al venderle las acciones.

Fruto de las acciones de PASA, y por todos los conceptos GARRAPOSA percibió:

3,5 M. € (en 2006), 0,8 M. € (en 2008 como dividendos de 2007), 4,6 M. € (como dividendo extraordinario repartido el 07/07/2009) y 29 M. € (de POTOMAC al venderle las acciones ese mismo 07/07/2009); es decir un total de 37,9 (3,5 + 0,8 + 4,6 + 29) M.€.

Cifra de 37,9 M. E que ha ponerse en contraste con la de 44 M. €, que fue el coste inicial que para GARRAPOSA tuvieron las acciones de PASA.

Haciéndolo así, fácilmente se constata que la adquisición, tenencia y venta de su participación en PASA lo que le ocasionó a GARRAPOSA fue una pérdida, un resultado negativo. Además, y repárese en ello, porque es importante y decisivo, un resultado negativo definitivo; porque al desprenderse de las acciones de PASA ya ningún resultado le podría llegar procedente de las mismas; aquí no estamos ante un resultado adverso (deterioro o provisión por pérdida de valor) que puede llegar a recuperarse en su día; aquí estamos ante un resultado adverso irrecuperable.

Y como GARRAPOSA integró en sus bases imponible todos esos resultados que tuvo con causa en la adquisición, tenencia y venta de su participación en PASA, parece evidente que cuando el resultado conjunto es una pérdida, tal pérdida no puede generar tributación."

En resumen, lo que afirma la Administración, es que al existir pérdidas por la operativa antes descrita para la titular de las acciones, y no estar tal pérdida sometida a tributación pues no constituye renta, no existe doble imposición que haya de corregir por aplicación del artículo 30 del TRLIS, y, por ello, entiende de aplicación la excepción del número 4 e) de tal artículo.

La recurrente, frente a este argumento sostiene que:

"(...) incluso en un escenario alternativo en el cual no se hubiesen llegado a vender las acciones, el reparto del dividendo no tendría por qué haber implicado (en base a la Norma de Valoración núm. 9 (apartado 2.5.3) del Plan General de Contabilidad) la contabilización de un deterioro de la participación, y por tanto, la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición interna regulada en el art. 30 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades hubiera resultado totalmente ajustada a derecho. (...)

No obstante, el Tribunal Económico Administrativo Central, si bien no comparte el criterio inspector de hipotéticos escenarios donde no se lleguen a transmitir las acciones y se generen necesariamente deterioros contables de la participación, si considera que la aplicación de la deducción por doble imposición interna no es procedente al no existir, según los razonamientos expuestos en su Resolución, una integración de renta en la base imponible del Impuesto. El Tribunal llega a esta conclusión al considerar de manera conjunta el ingreso financiero correspondiente a los dividendos percibidos de PASA y la pérdida patrimonial que se puso de manifiesto como consecuencia de la transmisión de las acciones PASA. De igual manera, no consideramos que esta interpretación extensiva y aglutinadora del concepto de integración de renta en la base imponible, recogido en el apartado 4 e) del art. 30 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades sea correcta."

Para el recurrente, la interpretación que realiza en TEAC del artículo 30.4 e) del TRLIS, no es correcta por exceder de su dicción y finalidad.

En este punto resulta ya evidente que la controversia que enfrenta a la recurrente y la Administración se circunscribe a una discrepancia interpretativa del alcance del artículo 30. 4 e) del TRLIS.

Recordemos la dicción literal del precepto:

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

e) Cuando la distribución del dividendo o la participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible o cuando dicha distribución haya producido una pérdida por deterioro del valor de la participación. En este caso la reversión del deterioro del valor de la participación no se integrará en la base imponible."

Ya decíamos que las deducciones del artículo 30 del TRLIS tienen por finalidad corregir la existencia de la doble imposición, y por tal razón el apartado que comentamos contempla dos supuestos en los que dicha doble deducción no se produce. Vamos analizar los dos supuestos para determinar su alcance.

1.- Cuando la distribución del dividendo o la participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible.

Este es el supuesto que el TEAC aplica. Sostiene la Resolución impugnada, como hemos visto, que la recurrente obtuvo, como consecuencia de su adquisición, tenencia y venta de las participaciones, un resultado negativo.

Ahora bien, lo que determina la base imponible del IS, es el importe de la renta en el período impositivo (con las correspondientes deducciones y compensaciones), como determina el artículo 10 del TRLIS. Por tal razón, el precepto que comentamos hace referencia a que no determine la integración de renta en la base imponible.

Lo que exige el precepto es que el dividendo o beneficio se haya incluido en la base imponible de la sociedad que lo ha generado (cuestión que aquí nunca se ha negado), y que deba incluirse en la base imponible de la entidad que lo percibe o lo participa. Resulta de lo expuesto anteriormente, que el recurrente contabilizó el ingreso financiero por importe de 3.526.317 euros y fue integrado de manera efectiva en la base imponible del Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2009.

Por lo tanto, la renta que nos ocupa tributó por el IS.

El razonamiento del TEAC parte de la idea de que el resultado negativo o positivo económico, es el que integra la base imponible del IS, y, por ello, al considerar un resultado económico adverso respecto de las participaciones que nos ocupan, considera que no existe imposición en relación a las mismas. No podemos compartir este planteamiento.

En primer lugar, el Impuesto que analizamos grava la renta de las sociedades (concepto que no coincide miméticamente con el resultado en relación a determinada actividad), obtenida en todas sus actividades. En segundo lugar, la imposición se determina por la real existencia de la misma, esto es, si una concreta renta ha tributado efectivamente en el IS. En tercer lugar, debe atenderse, en caso de pérdidas, al tratamiento contable de las mismas, y solo cuando las mismas han determinado una desimposición, podemos entender que no se produce una doble imposición.

En el presente caso, ha resultado acreditado que el dividendo o beneficio percibido o participado por la actora, ha sido incluido en su base imponible y, en ningún momento, se ha negado por la Administración que se haya tributado por el mismo en la entidad PASA que lo generó. En segundo lugar, no se ha acreditado, ni siquiera afirmado, por la Administración que el dividendo haya tenido una contrapartida negativa por pérdidas.

En realidad, lo que afirma el TEAC es que el resultado negativo en relación con las participaciones de la actora en la entidad PASA no ha generado renta (no puede entenderse de otra forma la afirmación relativa a que parece evidente que cuando el resultado conjunto es una pérdida, tal pérdida no puede generar tributación).

Pero ello no se compagina con lo reflejado contablemente. En primer lugar, porque hubo una efectiva tributación en relación a la suma percibida como dividendo, y ello nunca ha sido cuestionado. En segundo lugar, porque el documento 1 unido a la demanda refleja que en el ejercicio 2005, las personas físicas socias de la recurrente, integraron en su declaración de renta el contravalor total por importe de 43.988.044,00 € por la aportación no dineraria de 6.868 acciones de la sociedad PASA (participación del 24,44%), que eran titularidad (parte ganancial y parte privativa) de D. Pedro Antonio, socio de la actora. Esta información fue solicitada a la AEAT que no la suministró por encontrarse el ejercicio prescrito, por lo que el documento aportado resulta incuestionado.

No es cierto pues, como afirma el TEAC, que los resultados económicos de la operativa en relación a los títulos que nos ocupan, no hubiesen generado renta gravable. Existió imposición sobre la renta generada por tales títulos.

Para concluir, debemos resaltar que lo que el precepto que analizamos establece para aplicar la deducción por doble imposición (artículo 30 del TRLIS), es que el dividendo o beneficio haya tributado en la entidad que lo generó, y deba tributar en la que lo percibe.

La interpretación que realiza el TEAC, al margen de que lo actuado pone de manifiesto que la operativa de las acciones generaron renta gravable, extiende el contenido del artículo 30.4 e) del TRLIS a un supuesto (resultado económico negativo), que va más allá de su ámbito. Y reiteramos, el supuesto contemplado por la norma para aplicar la deducción, es que la renta que la genera (el dividendo o beneficio), haya tributado y deba volver a tributar.

2.- Cuando dicha distribución haya producido una pérdida por deterioro del valor de la participación.

Para que este deterioro sea relevante fiscalmente, es necesario que haya tenido el correspondiente reflejo contable (artículo 10.3 del TRLIS). En el presente caso no se ha contabilizado un deterioro de la participación y, por ello, no ha generado deducción. De hecho, la Inspección ha recurrido a lo que hubiese ocurrido si no se hubiesen vendido las acciones, y, concluye, que habría generado tal pérdida. Pero lo cierto es que la aplicación de las deducciones no puede basarse en resultados hipotéticos de no haberse realizado las operaciones que generaron la imposición.

Y, lo cierto, es que el deterioro del valor de la participación, ni se contabilizó, ni dio lugar a la deducción.

No concurre, por todo lo expuesto, ninguno de los supuestos de exclusión de la deducción previstos en el artículo 30.4 e) del TRLIS, y es procedente la deducción por doble imposición interna.

Quinto.

Procede imposición de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria.

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

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por Garraposa S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Jesús López García, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de julio de 2015, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos, y con ella la liquidación de la que trae causa, declarando el derecho del recurrente a la aplicación en el ejercicio 2009, de la deducción para evitar la doble imposición interna objeto de autos, con imposición de costas a la demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones

prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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

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