

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074057

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 11 de junio de 2019

Sala 1.^a

R.G. 3153/2016

SUMARIO:

IS. Deducciones para evitar la doble imposición. Deducción por doble imposición interna. Deducción por doble imposición de dividendos. *Diferencia entre «dividendo» y «utilidad percibida por condición de socio».* No resultará aplicable la deducción por doble imposición de dividendos en aquellos casos en los que lo percibido por el socio no sea calificable como de «dividendo» sino como «utilidad percibida por condición de socio», las utilidades derivadas de la condición de socio de una entidad constituyen un hecho imponible sometido a tributación, incluidas en la categoría de rendimientos del capital mobiliario derivados de la participación de fondos propios de entidades. Para su disfrute no se exige en la normativa del impuesto, como condición previa, la existencia de resultados positivos en la entidad, ni se obtienen en función de la participación del socio en el capital de la entidad, ni son acordados en Junta General de accionistas. Así, las utilidades derivadas de la condición de socio del art. 23.1.a).4º del RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), no participan de la misma naturaleza de los dividendos o de distribución de beneficios equivalentes, entre los que se incluyen como conceptos asimilados a dividendos: las primas de asistencia a juntas, retornos cooperativos, derramas activas de mutuas o mutualidades, cuotas participativas de las cajas de ahorro y en general cualquier otra cantidad entregada a los socios, con cargo a resultados del ejercicio o a reservas de libre disposición, en proporción a su distribución en el capital de la entidad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106, 108, 214 y Disp. Adicional Decimocuarta.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 36.

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

RDLeg. 1564/1989 (TRLISA), art. 171.

Ley 2/1995 (LSRL), art. 84.

Ley 1/2000 (LEC), art. 386.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 23.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 11 de junio de 2019

RECURSO: 00-03153-2016

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: DIRECTOR D.INSP.FINANC. Y TRIB. AEAT - NIF ...

DOMICILIO: ...- MADRID (MADRID)

INTERESADO: X SL - NIF ...

REPRESENTANTE: Kx... - NIF ...

DOMICILIO: ...- MADRID (MADRID)

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 28-10-2015 recaída en las reclamaciones económico-administrativas nº 28/5817/13 y 28/20538/13 interpuestas por la entidad X SL., relativas al Acuerdo de liquidación dictado respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 y 2008 y su correlativo expediente sancionador.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha de 25-01-2012 se iniciaron actuaciones de carácter general respecto de la entidad X SL por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 y 2008.

Con fecha 14-11-2012 fue incoada acta de disconformidad nº A02-...185, dictando el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de Madrid Acuerdo de liquidación el 25-01-2013.

Segundo.

Con fecha 26-07-2013 dictó la Dependencia Regional de Inspección Acuerdo de imposición de sanción.

Tercero.

Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid con fecha 25-02-2013 la reclamación económico-administrativa nº 28/5817/13.

Cuarto.

Disconforme el interesado con el Acuerdo sancionador interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid con fecha 06-09-2013 la reclamación económico-administrativa nº 28/20538/13.

Quinto.

Con fecha 28-10-2015, notificada al interesado el 17-11-2015 y al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria el 27-11-2015, dictó el TEAR resolución (que resuelve acumuladamente las reclamaciones nº 28/5817/13 y nº 28/20538/13) disponiendo lo siguiente:

"SEXTO: Con relación a la tercera de las cuestiones planteadas, la posibilidad de aplicar la deducción por doble imposición interna por la participación de X S.L. en los beneficios de PZ S.L.....

Se regula en el indicado artículo la deducción por doble imposición interna, tanto en el caso de obtención del beneficio distribuido en forma de dividendo, como el beneficio obtenido por el sujeto pasivo bajo cualquier otra forma de participación en los beneficios y sin que se condicione la aplicación de la deducción a que se respete el porcentaje de participación en el capital social. Por lo tanto, no podemos estar de acuerdo con la Inspección cuando condiciona la aplicación de la deducción a que haya existido un acuerdo de la Junta General de la sociedad de distribución de beneficios en forma de dividendos o que el importe obtenido sea en función de su participación en el capital social...por el contrario, la aplicación de la deducción no es sólo por percibir dividendos, sino también por participar en los beneficios bajo cualquier fórmula.

Por otro lado, como segundo motivo en el que se fundamenta la inaplicación de la deducción, se afirma en el acuerdo que no se ha acreditado que los fondos percibidos procedan de beneficios que hayan tributado en PZ y que sí tributarán en X S.L. (página 78 del acuerdo). Sin embargo, la Inspección obvia en este punto la regularización practicada en el acuerdo de 17 de enero de 2013 de la situación tributaria de PZ S.L. correspondiente al año 2008 en la que se incrementa la base imponible declarada en 2.191.980,81 euros, así como los beneficios incorporados a los fondos propios de la sociedad que tributaron en periodos anteriores.

En consecuencia, en el presente caso:

- Los ingresos obtenidos por X S.L. por transferencias de fondos a sus cuentas bancarias del patrimonio de PZ S.L., ya sea directamente a través de las cuentas bancarias de PZ S.L. o indirectamente a través de las cuentas de Q S.L., son ingresos financieros percibidos por X S.L. por la condición de socio en PZ S.L..
- Estos ingresos proceden de fondos netos obtenidos por PZ S.L. en sus operaciones comerciales.
- Se ha regularizado por la Inspección beneficios obtenidos por PZ S.L. en el año 2008 y consta en el balance de la entidad beneficios de periodos anteriores en forma de reserva.
- Cabe la deducción por doble imposición interna al entender este Tribunal que dichos fondos tienen la consideración participación en los beneficios.

...Por todo ello, en el caso examinado, se debe reconocer la aplicación de la deducción por doble imposición interna en la medida en que la renta gravada en X S.L. como participación en los beneficios de PZ S.L. haya tributado en esta última entidad. Por lo tanto, procede devolver el expediente a la Inspección para que practique nueva liquidación en la que se reconozca la deducción con el objetivo de evitar la doble imposición de los beneficios en los que participa la entidad reclamante y en el importe de los beneficios que hayan tributado en la entidad que los genera.

SEPTIMO: Esta estimación "parcial" de las alegaciones formuladas frente a la liquidación acarrea las siguientes consecuencias respecto a la sanción asociada a la misma, a saber:

- Que se haya de anular la sanción impugnada al estar inexorablemente ligada a la liquidación anterior.
- Y que en la medida en la que este Tribunal entienda que el presente acuerdo sancionador está debidamente motivado y que la conducta del obligado tributario es merecedora de sanción, se proceda a dictar una nueva sanción asociada a la liquidación que se practique en ejecución de la presente Resolución.

Por ello, la cuestión a resolver será si se acredita o no en la resolución impugnada los elementos objetivo y subjetivo del injusto de las infracciones imputadas, conforme a los principios de legalidad, tipicidad y responsabilidad.

Con respecto al elemento objetivo del injusto la motivación del acto recoge una descripción de los hechos que son objeto de imputación como infracción, constando su certeza mediante prueba de cargo. De la valoración de este material probatorio, este Tribunal entienden probados la acción de la que se deriva la infracción tipificada.

Con respecto al elemento subjetivo, este Tribunal entiende que concurre la culpabilidad en la conducta del infractor, en el incumplimiento del deber de cuidado con la presentación de declaraciones veraces, debiendo acreditar la necesidad del gasto y su relación con la actividad. No hay razón alguna, pues, que pueda eximir la responsabilidad infractora de quien fue incapaz, como se refleja en los hechos probados, de aportar prueba o información sobre la necesidad de los gastos regularizados.

...En su virtud,

ESTE TRIBUNAL, en sesión de hoy, y en PRIMERA INSTANCIA, acuerda ESTIMAR EN PARTE las reclamaciones."

Sexto.

Disconforme el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT con la anterior resolución del TEAR, interpuso con fecha 18-12-2015 ante este TEAC el recurso de alzada nº 3153/16 que aquí nos ocupa, solicitando la anulación de la misma y planteando la cuestión siguiente:

Única.- No procede aplicar la deducción por doble imposición de dividendos admitida por el TEAR.

Séptimo.

Con fecha 07-03-2016 se notificó a la entidad la interposición del anterior recurso de alzada por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

Octavo.

Disconforme la entidad X SL con el recurso interpuesto, presentó ante este Tribunal escrito de alegaciones con fecha 07-04-2016 planteando las cuestiones siguientes:

Primera.- Procedencia de la deducción por doble imposición de dividendos admitida por el TEAR.

Segunda.- Incorrecta aplicación de la prueba aportada por el obligado tributario. Realidad de los servicios prestados.

Tercera.- El Dictamen pericial concluye con la adecuada contabilización de las operaciones financieras entre X y PZ.

Cuarta.- El Dictamen pericial determina la incorrecta calificación por la Inspección y el TEAR de Madrid de las operaciones de cesión de créditos para la cancelación de deudas entre entidades del Grupo.

Quinta.- El Dictamen pericial establece la improcedente calificación como utilidades de socio de los traspasos de fondos realizados a favor de la entidad X.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución del Tribunal Regional objeto del presente recurso de alzada, dando respuesta a las alegaciones formuladas ante este Tribunal Central tanto por el Director de Inspección como del contribuyente.

Tercero.

De acuerdo con las alegaciones planteadas pasaremos en primer lugar a analizar la relativa a la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos, manifestando al respecto el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT lo siguiente:

"El obligado tributario recibe unos trasvases de fondos desde la entidad PZ, bien directamente bien indirectamente a través de la entidad Q, por unos importes totales de 195.000 euros en 2007 y 864.496 euros en 2008. Se concluye en el acuerdo de liquidación que la percepción de dichos fondos se justifica por la condición de socio de la entidad X que participa en un 23,51 % en el capital de PZ. No obstante, no está demostrado que dichos fondos procedan de beneficios obtenidos por PZ que hayan tributado, no proceden de una distribución de las Reservas y no consta que otros socios hayan percibido cantidad alguna de forma que lo percibido por X no es proporcional a su participación en el capital.

En el acuerdo de liquidación se califican dichas rentas como de "utilidades procedentes de la condición de socio" (art. 25.1.d) Ley. 35/2006) y se deniega la deducción por doble imposición de dividendos regulada en el artículo 30 del TRLIS.

El TEAR de Madrid confirma que dichos fondos tienen la consideración de ingresos financieros, descartando que pueda identificarse con la contraprestación de servicios facturados, o con operaciones de préstamos (FD Quinto, pags 74-80 del acuerdo de liquidación). Estima, no obstante, que procede aplicar la deducción para evitar la doble imposición, en la medida en que estos ingresos entrarían dentro del concepto "participación en beneficios"

...la disposición de fondos se hace al margen de las normas legales y previsiones estatutarias sin que se conozca a qué obedece. Puesto que no parece haber sido impugnado por terceros que puedan estar perjudicados por el desplazamiento patrimonial que en su perjuicio puede estar produciendo, podría obedecer a lo que sería algún tipo de pacto extraestatutario o parasocial tácito y cuya causa o motivo se desconoce, pues el mismo habría permanecido reservado y oculto de no haberse realizado la Inspección. Este carácter extraestatutario y reservado conlleva su carácter extramuros del funcionamiento normal y ordinario de la empresa y su carácter ajeno a cualquier mecanismo para evitar la deducción por doble imposición de beneficios.

...Por lo tanto, puede haber rentas que no entren estrictamente en la categoría de dividendo pero que acaban beneficiándose de la deducción por entender que si que estamos ante una participación en beneficios, pero siempre dentro del funcionamiento regular de la empresa. En el caso de la consulta citada parece que la operación ha sido aprobada por los órganos sociales de la empresa y se enmarca dentro de la mejora de la política de pago de dividendos situación que nada tiene que ver con la que nos encontramos en el presente expediente."

A este respecto alega el obligado tributario lo siguiente:

"Por tanto, la norma prevé las situaciones en las que la distribución de beneficios no se realiza en su forma natural, que sería la distribución de dividendos. No obstante, contempla la posibilidad de evitar la doble imposición sobre otras formas de distribución del beneficio, permitiendo la aplicación de la deducción también a aquellos supuestos en los que se computen participación en beneficios.

Pero es que, además, el apartado 4 del precepto contiene una cláusula que excluye la aplicación de la deducción en los supuestos de distribución de dividendos o participación en beneficios enumerados en una lista, sin que quede abierta la exclusión a otros supuestos distintos de los especificados. Dicha lista no contiene en ningún apartado que las utilidades obtenidas por la condición de socio no son participación en beneficios a las que no les sea de aplicación el precepto. Por tanto, no encontrándonos en ninguno de los supuestos excluidos, sólo se puede concluir la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición a los beneficios obtenidos por X.

A estos efectos, huelga decir que si el legislador hubiera querido excluir de aplicación de la deducción a la recalificación de rentas, o a la retribución por la condición de socio, o a las utilidades procedentes de la condición de socio, lo hubiera hecho en dicha cláusula excluyente, por lo que atendiendo a su voluntad, debemos entender que la recalificación de la renta debe realizarse con todas sus consecuencias jurídico tributarias.

En el presente supuesto nos encontramos con unas rentas que han tributado en sede del transmitente sin género de duda, percibidas por un sujeto pasivo del IS, por su condición de socio en la entidad en la que tiene una participación superior al 5%, situación que como decimos está contemplada en el artículo 30 del TRLIS."

Dispone el artículo 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, regulador de la deducción para evitar la doble imposición interna, respecto a lo que aquí interesa, 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 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

...

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.

...

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."

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia es preciso traer a colación la resolución de este TEAC de 04-12-2017 (RG 3138/14) en la que dispusimos, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"SÉPTIMO. Supletoriamente a lo anterior, alega el recurrente que en el momento en que se le reembolsó el supuesto crédito no era socio de C....SA, al producirse con posterioridad a que éste otorgase separación de bienes con su cónyuge adjudicándosele el crédito en cuestión y a su cónyuge la participación en C....SA y solicita que se le reconozca la deducción por doble imposición, al haber sido sometida la misma renta a imposición tanto en sede de la sociedad como en la del socio.

Sobre su condición de socio o no, deja constancia la Inspección en la relación fáctica expuesta en el propio Acuerdo de liquidación:

«En dicha liquidación de la sociedad de gananciales, en la relación de bienes y derechos de la sociedad de gananciales se incluyen, entre otros bienes, las participaciones en C....SA, 4.000 participaciones, valoradas en 120.000 euros y un crédito contra C....SA por importe de 550.000 euros.

En la adjudicación de bienes se asigna, entre otros bienes, a la esposa del obligado tributario, Doña C....., las 4.000 participaciones de C....SA, y al obligado tributario el referido crédito contra C....SA por 550.000 euros, así como efectivo en BANKINTER por 140.500 euros, que suman 690.500 euros que es el total de los bienes que le adjudican.

A partir del 8 de noviembre de 2.006 el obligado tributario no tiene participación alguna en la sociedad C....SA y figura como titular de un crédito contra la misma por importe de 550.000 euros. del que, como se indica posteriormente, no ha sido justificado la aportación por el obligado tributario a C....SA de 347.190,94 euros. En diciembre de 2.006, el obligado tributario cobra de C....SA la cantidad de 550.000 euros en concepto de devolución préstamo, como más adelante se detalla».

La alegación del interesado sobre este punto no tiene mucho recorrido en tanto que evidentemente la cantidad que la sociedad entrega al reclamante es una consecuencia directa del tiempo en el que este fue socio de ella, y puesto que no ha justificado que se trate de una devolución de cantidades anteriormente prestadas a la entidad (ante la falta de justificación de ese préstamo) debe tratarse de una remuneración derivada de su - anterior- condición de socio, según lo dispuesto en el artículo 23, a) 4º, "Cualquier utilidad distinta de las anteriores procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe".

No cabe la calificación de las cantidades dispuestas como "dividendos" como pretende el recurrente, por cuanto su distribución no ha sido acordada por la Junta General de accionistas, sin que por otra parte pueda establecerse una relación exacta, entre los porcentajes de participación y las cantidades recibidas por los socios,

de ahí que se imponga su calificación como "cualquier otra utilidad", sin integración al 140% y correlativa deducción del 40%.

Ciertamente el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (al que se remite la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada en su artículo 84), impone determinados requisitos o formalidades a la distribución de "dividendos", entre otros:

a) Sólo pueden repartirse dividendos con cargo a los beneficios del ejercicio, o a reservas de libre disposición.

b) Se necesita un Acuerdo de la Junta General de la Sociedad que apruebe el reparto del mismo, con dicho acto el derecho abstracto del socio a participar en las ganancias sociales pasa a concretarse en un derecho de crédito a favor del mismo y frente a la sociedad.

c) La distribución de dividendos a los socios se realizará en proporción a la participación en el capital social, salvo disposición estatutaria en contrario.

En el presente caso, las rentas percibidas por el contribuyente en el ejercicio 2004 no han seguido ese cauce formal exigido por las normas mercantiles, lo que impide calificar los rendimientos obtenidos como "dividendos", debiéndose confirmar el acuerdo impugnado en este extremo, de modo que no se tiene acceso a la deducción que tan solo para los dividendos establecía la legislación del IRPF hasta el ejercicio 2006.

A la misma conclusión ha llegado este TEAC en resoluciones como la de 5 de noviembre de 2013, R.G. 985/2010, o de 27 de enero de 2011, R.G. 4681-09 y R.G.4598-09, confirmadas por Sentencias de la Audiencia Nacional de fecha 29 de febrero de 2012, rec.nº 118/11, y 3 de mayo de 2012, rec. nº 121/11."

De lo anterior podemos concluir que no resultará aplicable la deducción por doble imposición de dividendos en aquellos casos en los que lo percibido por el socio no sea calificable como de "dividendo" sino como "utilidad percibida por condición de socio", y ello en contra de la afirmación vertida por el TEAR de Madrid en la resolución ahora impugnada en la que se dispuso que: "la aplicación de la deducción no es sólo por percibir dividendos, sino también por participar en los beneficios bajo cualquier fórmula".

A efectos de analizar la diferencia entre "dividendo" y "utilidad percibida por condición de socio", dispuso este Tribunal en resolución de 05-11-2013 (RG 985/10), lo siguiente:

"Expuesto lo que antecede, de la normativa reseñada procede concluir que las utilidades derivadas de la condición de socio de una entidad constituyen un hecho imponible sometido a tributación.

Determinada la sujeción al impuesto de dichas utilidades, procede concretar su calificación, después de que el legislador en la normativa de referencia, artículo 23.1.a), las incluya en la categoría de rendimientos del capital mobiliario derivados de la participación de fondos propios de entidades.

Dentro de esta categoría general, los rendimientos controvertidos no pueden confundirse con los rendimientos derivados del reparto de beneficios a los socios, regulados en el artículo 23.1.a).1º), dividendos, porque en el supuesto de percepción de utilidades derivadas de la condición de socio, artículo 23.1.a) 4º) no se exige para el disfrute de dichas utilidades en la normativa del impuesto, como condición previa, la existencia de resultados positivos en la entidad; ni se obtienen en función de la participación del socio en el capital de la entidad; ni son acordados en Junta General de accionistas .

Por lo que procede concluir que las utilidades derivadas de la condición de socio del apartado 4º, del artículo 23.1.a), no participan de la misma naturaleza de los dividendos o de distribución de beneficios equivalentes, entre los que se incluyen como conceptos asimilados a dividendos: las primas de asistencia a juntas, retornos cooperativos, derramas activas de mutuas o mutualidades, cuotas participativas de las cajas de ahorro y en general cualquier otra cantidad entregada a los socios, con cargo a resultados del ejercicio o a reservas de libre disposición, en proporción a su distribución en el capital de la Entidad.

Por ello, las cantidades imputadas al reclamante en el presente expediente no cumplen con la consideración de dividendos al accionista, ni con los requisitos que a estos efectos establece la Ley de Sociedades Anónimas, Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

...En el presente expediente, ni consta la aprobación del reparto del beneficio, ni éste se reparte a los socios en proporción a su participación y en consecuencia no puede recibir el mismo tratamiento que los dividendos."

La anterior resolución fue confirmada en este punto por SAN de 24-01-2018 (rec. nº. 14/2014, en la que podemos leer, por lo que aquí interesa:

...el disfrute por el socio de un bien de la sociedad por valor inferior al de mercado pueda tener otra calificación que la de rendimiento en especie encuadrable entre las utilidades derivadas de la condición de socio. Razón por la cual no puede aceptarse ningún razonamiento que se duela de la inaplicación de las reducciones por doble imposición referidas a rendimientos para los que el legislador no las ha previsto.

En el caso que nos ocupa podemos comprobar que tanto la Inspección como el TEAR de Madrid así como el propio contribuyente, coinciden en que la renta percibida corresponde, en palabras del propio interesado, a una "utilidad obtenida por la condición de socio", esto es, nos encontramos ante unos trasvases de fondos realizados al margen de las normas legales y previsiones estatutarias que no proceden de una distribución de reservas y que no son proporcionales a la participación de X SL en el capital de PZ, de manera que, no siendo calificable lo percibido por el socio como de "dividendo" ni distribución de beneficios equivalente, no resultará aplicable la deducción por doble imposición pretendida por el obligado tributario y admitida por el TEAR de Madrid, debiéndose por tanto estimar la alegación del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, confirmándose la liquidación practicada por la Inspección así como el correspondiente Acuerdo sancionador.

Cuarto.

Se refiere la segunda alegación planteada por el obligado tributario a la incorrecta aplicación de la prueba por él aportada manifestando al respecto lo siguiente:

"La primera cuestión que, a juicio de la Resolución del TEAR de Madrid, y de la Inspección, no queda demostrada es la realidad de las prestaciones de servicios entre Q y X pero sin embargo, lo cierto es que no consta en ninguna de las diligencias firmadas ni una sola alusión, ni un solo requerimiento de acreditación de la realidad de los servicios. Esta desconfianza no se manifestó hasta la firma del Acta.

Conviene señalar que tanto en las diligencias firmadas, como en las Alegaciones presentadas por este obligado tributario, constan toda serie de explicaciones basadas en los documentos del expediente administrativo que justifican exactamente en qué consistieron la realidad de los servicios prestados, con la descripción y ubicación exacta de las promociones articuladas en los contratos aportados, así como las pertinentes explicaciones sobre los medios de pago (Diligencia de fecha 5 de junio de 2012, donde se aportó nota aclaratoria de los contratos suscritos). Sin embargo, a juicio de la Inspección y del TEAR, de forma sorpresiva, no ha quedado demostrado."

Disponiendo al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación impugnado lo siguiente:

"La única facturación emitida por X durante 2007 y 2008, ejercicios objeto de comprobación, tiene como destinatario a Q, sociedad de la que es propietaria al 100%. Q subcontrata a X para prestar a PZ determinados servicios amparados en sendos contratos privados de arrendamientos de servicios con la exclusiva concurrencia de Ax... actuando en representación de ambas partes, bajo la figura del autocontrato.

Las relaciones comerciales entre X y Q se amparan en un contrato privado de arrendamiento de servicios de 5-05-2006 firmado también con la exclusiva concurrencia de Ax... actuando en representación de ambas partes, bajo la figura del autocontrato. Solicitada por la Inspección justificación de los servicios prestados, con diferenciación de los que corresponden a las viviendas de PP-8 de ... y las que corresponden a la obra de ... (Málaga), el representante del obligado tributario no aportó documentos que pongan de manifiesto el tipo de trabajo concreto que se realizó, la fecha, proveedor, porcentaje, persona de contacto, etc. El representante manifestó que: "Q tiene un contrato de gestión con PZ para el desarrollo de dos promociones, subcontrata a X para la colaboración en la mencionada gestión. Esta colaboración básicamente consiste en la prestación de servicios de Ax..., y en la utilización de la infraestructura de X (oficina, equipamiento... etc). Sin embargo, estas entidades tienen, todas, el mismo domicilio, no infraestructura adicional y el mismo administrador.

Del análisis de las disposiciones de tesorería efectuado en el curso de las actuaciones inspectoras se deduce que PZ realiza trasvases de fondos, a Q transfiere por 309.500,00euros en 2007 y 232.500euros en 2008,

mediante traspaso de la cuenta de ... de PZ con nº...a la cuenta de bancaria de Q con nº ..., (se han comprobado dichos movimientos en las cuentas bancarias de ambas sociedades). Resultan ser importes que, solo podrían ser pagos parciales, pero que no se pueden relacionar con ninguna factura concreta, ni por el importe ni por las fechas (página 19 del acta de disconformidad).

De igual manera hay transferencias de fondos de Q a X pero que no se pueden corresponder con ninguna factura en concreto y lo son por importe de 129.000euros en 2007 y 90.500euros en 2008 (página 23 del acta de disconformidad).

Estas transferencias de fondos van generando créditos que se saldan a través de la cesión anteriormente analizada.

Sin embargo PZ, para el resto de los proveedores con los que factura la promoción: ABC SL, DE SL, F S.L, GHY etc, se realiza por cuenta bancaria, por el importe de la factura recibida y en un plazo determinado, es decir de una forma totalmente diferente al mecanismo utilizado entre PZ, Q y X.

De lo que se puede concluir que sin duda alguna la percepción de dichos fondos procedentes de PZ, ya sea directamente o a través de Q, se justifica por la condición de socio de X, que participa en un 23,51 % del capital de PZ. Parece obvio que PZ paga ciertos importes a X y no a cualquier otro, porque X participa en su capital. Lo que no está demostrado es que dichas cantidades procedan de beneficios obtenidos por PZ que hayan tributado en ésta última y que, por tanto, pudieran generar el derecho a la deducción para evitar la doble imposición interna."

Pues bien, a efectos de analizar la realidad material de los servicios documentados en las facturas emitidas por X SL a Q SL., es preciso tener en consideración los hechos siguientes:

X SL., Q SL., y PZ SL., conforman un grupo de sociedades vinculadas en el que X SL y Q SL desarrollan una actividad de prestación de servicios intrasocietarios (X SL a Q SL y ésta a PZ SL) mientras que PZ SL desarrolla una actividad de promoción inmobiliaria incorporando a sus "inputs" los servicios recibidos de Q SL.

Ausencia de un mínimo detalle de los servicios descritos en factura, emitidas todas ellas con el concepto "prestación de servicios", sin que esta circunstancia sea subsanada por el ámbito objetivo descrito en los contratos aportados al carecer éstos de una mínima concreción, siendo imposible conocer el motivo concreto de la facturación y la razón que justifique su importe.

El obligado tributario no acredita los medios materiales y personales utilizados en la prestación de los servicios.

PZ SL recibe de otros proveedores servicios de igual naturaleza.

Los importes recibidos que el representante de X SL relaciona con el precio de los servicios facturados no coinciden con los precios de factura, no habiendo acreditado el interesado la existencia de un cobro diferido en aquellos casos en que se identifican diferentes apuntes de la cuenta de abono.

Por su parte, en relación a la consideración por el obligado tributario de los fondos recibidos por X SL de Q SL y de PZ SL como operaciones de préstamo entre las sociedades del grupo y con el administrador, podemos destacar lo siguiente:

No existe correlación entre el importe de los fondos recibidos y el precio de los servicios en factura, así como entre la fecha de la factura y las fechas de percepción de los fondos.

El interesado no aporta ningún contrato ni llega a identificar de los fondos transferidos cuál es el importe del principal que es objeto de préstamo y cuáles son las cantidades que son devolución del mismo.

Quinto.

Establece el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", y en su artículo 106.1 (de aplicación a la vía económico-administrativa por remisión expresa del artículo 214.1 de la misma norma) que: "En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa".

En este sentido, el artículo 386 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil, dispone que:

"1. A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

La sentencia en la que se aplique el párrafo anterior deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción.

2. Frente a la posible formulación de una presunción judicial, el litigante perjudicado por ella siempre podrá practicar la prueba en contrario a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior."

La propia Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), recoge en su artículo 108.2 que: "Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquél que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

Como dice la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en su sentencia de 31-01-2008 (recurso nº 941/2004):

"Vaya por delante que correspondía a la Administración acreditar la existencia de la maquinación (artículos 114 y siguientes de la Ley General Tributaria de 1963 y 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil), a cuyo fin podía acudir a las presunciones (artículo 118, apartado, 2 de la Ley General Tributaria de 1963), pues rara vez se verifica directamente la existencia de un ardid que no trasciende la intención de sus autores. Como es sabido, dicha clase de prueba resulta válida si parte de un hechos constatados por medios directos (indicios), de los que se obtienen, a través de una proceso mental razonado, acorde con las reglas del criterio humano y suficientemente explicitado, las consecuencias o los hechos que constituyen el presupuesto fáctico para la aplicación de una norma (presunciones) (artículo 396, apartado 1, de la Ley de Enjuiciamiento civil de 2000 y, entre otras muchas, sentencias del Tribunal Constitucional 174/1985 (f.j. 6º) y 120/1999 (f.j. 2º))."

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, en su sentencia de 02-04-2008 (recurso nº 5371/2002), argumenta que:

"En relación con la válida utilización de la prueba de presunciones deben tenerse en cuenta los siguientes criterios generales acuñados por la jurisprudencia de esta Sala, según los cuales es necesario que concurren los siguientes requisitos: que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; que exista una relación lógica y precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica como, por cierto, exige de manera expresa el reiterado art. 386.1 LEC 1/2000, párrafo segundo, al señalar que "en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción". O, en otros términos, como señalan tanto la jurisprudencia de esta Sala como la doctrina del Tribunal Constitucional, en la prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, de él parte la inferencia, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Se habla, en este sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irrazonabilidad y de la arbitrariedad como límites a la valoración de la presunción como prueba (Cfr. STS de 19 de marzo de 2001)".

Para poder habilitar la prueba indiciaria no resulta necesario que los hechos probados constituyan, en sí mismos, pruebas directas, ni hechos ilícitos o merecedores de algún tipo de reproche desde el punto de vista jurídico. Son hechos que, por sí solos, no resultan elocuentes pero que, conjuntamente considerados, constituyen prueba. Así, lo decisivo es tratar de determinar si entre los hechos que pudieran considerarse probados y las conclusiones a las que llega la Inspección existe una conexión lógica.

Como señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 17-11-1999:

"un indicio es, por definición, equívoco respecto al conocimiento del hecho que indica' aunque sin probarlo todavía. Una pluralidad de indicios, por el contrario, si apuntan todos ellos en una misma dirección puede

convertirse en una prueba inequívoca y, en su caso, en prueba de cargo- en la medida que su conjunto coherente elimina toda duda razonable sobre el "hecho-consecuencia" y genera un estado de certeza moral objetivamente justificable sobre la realidad de tal hecho".

Las presunciones pueden definirse como juicios lógicos en los que partiendo de un hecho base o indicio (que debe quedar acreditado) se llega a la fijación de un hecho presunto, que es el jurídicamente relevante, a través de un engarce que debe ser racional, lógico y razonable.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 01-12-1989 con cita de la STS 499/2003 de 04 de abril), diferencia los indicios de las sospechas y conjeturas, estableciendo que:

"la sospecha consistiría en la aprehensión o imaginación de una cosa por conjeturas fundadas en apariencias o visos de verdad, la conjetura, que sería el juicio que, con ciertas probabilidades de acierto, se forma de las cosas o acaecimientos por las señales que se ven u observan y, finalmente, el indicio, que es la acción o señal que da a conocer lo oculto, en virtud de las circunstancias, que concurren en un hecho, dándole carácter de verosimilitud".

La sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 16-07-2002 (RG 3507/2000) y la sentencia del Tribunal Supremo de 08-05-2003 (RG 708/2002) declaran: "que la prueba indiciaria, circunstancial o indirecta es suficiente para justificar tal participación en el hecho punible, siempre que reúna unos determinados requisitos, que esta Sala recogiendo principios interpretativos del Tribunal Constitucional, ha repetido hasta la saciedad (entre las últimas sentencias dictadas, mencionemos a título de ejemplo, las de 13-12-99; 26-05-2000; 22-06-2000; 16-06-2000; 8-09-2000, etc.)". Estos requisitos son los siguientes:

1. Los indicios han de estar acreditados por prueba directa, con lo que se trata de evitar los riesgos inherentes a la admisión de una concatenación de indicios que aumentaría los riesgos en la valoración.
2. Los indicios tienen que estar sometidos a una constante verificación, que debe afectar tanto a la acreditación del indicio como a su capacidad deductiva.
3. Los indicios tienen que ser plurales e independientes o, siendo único, que posea una singular potencia.
4. Los indicios deben ser concordantes entre sí, de manera que converjan en la conclusión.
5. Esa conclusión debe ser inmediata, sin que sea admisible que el hecho consecuencia pueda llegar a través de varias deducciones o cadena de silogismos.
6. La prueba indiciaria exige una motivación que explique racionalmente el proceso deductivo por el que de unos "hechos-indicios" se deducen otros "hechos- consecuencia".

A este respecto, este TEAC vino a señalar en su resolución de 09-07-1998 que:

"La doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central acerca de la aplicación de este tipo de presunciones al ámbito tributario es la de que ha de aplicarse con especial cuidado y escrupulosidad, especialmente cuando trate de acreditarse a través de presunciones, por vía de deducción, el hecho imponible, base y origen de la relación jurídico-tributaria, y en este sentido tales presunciones han de reunir los siguientes requisitos:

- a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída, que permita considerar esta en un orden lógico como extremadamente probable;
- b) precisión, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse; y
- c) concordancia, entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión."

Asimismo, en lo que respecta a las facturas aportadas por el interesado, es preciso señalar que la factura es un medio de prueba prioritario pero no el único (DGT 13-10-03, 12-05-04, CV 16-11-06), habiendo dispuesto este Tribunal en resolución de 03-02-2010 lo siguiente: "Unificar el criterio en el sentido de que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su realidad".

Finalmente señalar que ya desde antiguo tanto los Tribunales Económico-Administrativos (v.gr. TEAC 05-10-1993) como los de justicia (v.gr. TS 18-12-1995) se han pronunciado sobre la vigencia en el ámbito tributario, tanto en vía de revisión administrativa como jurisdiccional, del principio de valoración conjunta de la prueba según las reglas de la sana crítica, con el consiguiente límite de la eficacia de disposiciones concretas que establezcan una cierta fuerza probatoria superior de algunos medios de prueba sobre otros, disponiendo en este mismo sentido la sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 16-02-2002 (recurso nº 2714/1996), que: "cuando se habla de valoración libre de la prueba no se pretende dar cobertura a la arbitrariedad del juzgador de instancia en la apreciación fáctica, sino que se refiere a la necesidad de aplicar una serie de reglas que aseguren la racionalidad de su decisión en torno a los hechos, la apreciación de reglas lógicas, que son las que en nuestro Derecho se conocen con el nombre de reglas de la sana crítica o reglas del conocimiento humano", de tal forma que no cabe a este Tribunal Central sino concluir en los mismos términos que la hace el Acuerdo de liquidación:

De lo que se puede concluir que sin duda alguna la percepción de dichos fondos procedentes de PZ, ya sea directamente o a través de Q, se justifica por la condición de socio de X, que participa en un 23,51 % del capital de PZ

Sexto.

Las tres restantes alegaciones planteadas por el interesado se refieren al Dictamen pericial emitido por Don Lx..., Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de ..., Economista y Auditor.

Pues bien, en lo que respecta al Informe emitido por un experto independiente, dicho documento es un Informe pericial de parte que no puede condicionar la actuación de este Tribunal, la cual no puede quedar limitada por un documento privado, de manera que, no siendo en ningún caso dicho Informe vinculante, no desvirtúa las conclusiones alcanzadas por este Tribunal Central, habiéndonos pronunciado en este mismo sentido, entre otras, en resolución de 15-10-2018 (RG 4441/15), por citar una de las más recientes.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

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