

BASE DE DATOS DE Norma CEF.-

Referencia: NFJ079202

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1230/2020, de 1 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 809/2019

SUMARIO:

Sociedades patrimoniales. Tributación de las sociedades patrimoniales. Distribución de beneficios obtenidos por sociedades patrimoniales. Comienza el Tribunal dudando del interés casacional de este recurso, puesto que el capítulo del TRLIS que regula las sociedades patrimoniales, donde se integran los artículos 61 y 62 TRLIS, desaparecieron en 2007, y tal clase de entidades, también. De ahí que, en rigor, sea dudoso que el asunto tenga materialmente interés casacional, en el sentido de que se proyecte no sólo sobre preceptos derogados, sino referidos a instituciones fiscales extintas, como con acierto alega el recurrido en su oposición. Ello significa que la disp. trans. décima de la Ley 27/2014 que el Abogado del Estado invoca gira en el vacío, sin un sustrato de realidad sobre el que pueda ser aplicada. La sentencia objeto de impugnación acierta al considerar que la recurrente en la instancia, sociedad patrimonial que percibió en 2006 dividendos procedentes de otra sociedad patrimonial, debe tributar conforme al régimen del art. 62.1.a) TR Ley IS. La condición de patrimoniales de ambas sociedades, la que reparte el dividendo y la recurrente, socio al 89 % de aquella, que lo percibe, no puede ser objeto de controversia en esta casación, pues aun originariamente discutida, dio lugar a la STS de 24 de noviembre de 2016, recurso n.º 3171/2015 (NFJ064823). Partiendo de tal realidad incontrovertible, la aplicación al caso del art. 62.1.a) TRLIS es evidente, pues las sociedades patrimoniales determinan su base imponible conforme a lo establecido en la Ley IRPF. Tratándose de rendimientos de capital, estos se integran en la parte especial. Aunque resulte paradójico, es más favorable, para la tributación de estos rendimientos, la norma que levanta el velo -IRPF-, gravados a un tipo fijo, exonerado de la progresividad que afecta a otra clase de rentas, que la norma propia del IS, aun tratándose de sociedades. Pero tal trato favorable es el mismo que, con carácter general, se dispensa a las rentas de capital respecto de los demás contribuyentes. Hay un dato decisivo para determinar que la casación promovida ha de ser desestimada. En efecto, como indica la Audiencia Nacional, la DGT se ha pronunciado en varias ocasiones en la misma línea [Vid., consultas DGT, V0947/2005 de 25-05-2005 (NFC029642), y V0138/2005 de 3-02-2005 (NFC020414)]. Por tanto, no es preciso formar doctrina de alcance general, pues los preceptos que nos indica el auto de admisión como precisados de esclarecimiento, además de estar derogados desde 2014 -lo que no sería per se bastante para inadmitir el recurso- carecen por completo de efectos prácticos, en el sentido de que no afectará a gran número de situaciones, antes al contrario su eficacia será nula o, a lo sumo, constreñida a casos residuales [Vid., ATS de 28 de marzo de 2019, recurso n.º 809/2019 (NFJ074795) que planteó el recurso de casación que se desestima contra la SAN, de 22 de octubre de 2018, recurso n.º 438/2015 (NFJ072163) que se confirma].

PRECEPTOS:

RDleg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 61 y 63.

Ley 27/2014 (ley IS), disp. trans décima

Ley 35/2006 (ley IRPF), disp. derog 2.1

Código Civil, art. 1.

Ley 58/2003 (LGT), art. 89.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchís.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILES
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.230/2020

Fecha de sentencia: 01/10/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 809/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/09/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 809/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1230/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

Dª. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 1 de octubre de 2020.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 809/2019, interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de 22 de octubre de 2018, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 438/2015. Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Juan Antonio Barranco Fernández, en nombre y representación de la entidad mercantil PROMOCIONES DEL SAZ 2000, S.L.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 22 de octubre de 2018, de la Sección Segunda de la Sala homóloga de la Audiencia Nacional, cuyo fallo, literalmente, resuelve:

"[...] Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Juan Antonio Barranco Fernández en nombre y representación de PROMOCIONES DEL SAZ SL, contra la Resolución de del Tribunal Económico- Administrativo Central de 9 de abril de 2015 (RG 3195/2012), la cual anulamos por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren del Fundamento Segundo y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Con imposición de costas a la parte demandada [...]".

Segundo. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada la sentencia a las partes, el Abogado del Estado presentó escrito de 21 de diciembre de 2018, de preparación de recurso de casación contra la sentencia a que hemos hecho referencia.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como normas infringidas el artículo 62 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), en relación con la disposición transitoria décima de la vigente Ley 27/2014, Impuesto sobre Sociedades.

3. La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 16 de enero de 2019, en que se ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La

entidad mercantil PROMOCIONES DEL SAZ 2000, S.L, parte recurrida, ha comparecido el 28 de enero de 2019 y el Abogado del Estado, recurrente, el 13 de febrero de 2019, dentro ambas partes del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 28 de marzo de 2019, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] Determinar si la distribución de beneficios obtenidos por las sociedades patrimoniales de otra sociedad patrimonial ha de ser tratada con arreglo al régimen correspondiente del impuesto de la renta sobre las personas físicas para los rendimientos del capital mobiliario o, por el contrario, conforme al de la ley del impuesto sobre sociedades, integrándose en su base imponible [...]".

2. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación por escrito de 10 de mayo de 2019, que observa los requisitos legales, en que se citan como normas jurídicas infringidas las citadas más arriba y se solicita que la sentencia impugnada se case y anule.

Cuarto. Oposición del recurso de casación.

El procurador Sr. Barranco Fernández, en nombre de PROMOCIONES DEL SAZ 2000, S.L. parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 2 de julio de 2019, en el que solicita se dicte sentencia desestimatoria del recurso de casación, por la que se confirme la sentencia impugnada, que le es favorable.

Quinto. Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 22 de septiembre de 2020, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia de la Audiencia Nacional que aquí se impugna es conforme a derecho en su interpretación del precepto aplicable a la distribución de beneficios obtenidos por las sociedades patrimoniales de otra sociedad a su vez patrimonial, si ha de ser tratada con arreglo al régimen correspondiente del impuesto de la renta sobre las personas físicas (IRFP) para los rendimientos del capital mobiliario o, por el contrario, conforme al de la ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS), integrándose en su base imponible, lo que requiere la interpretación del artículo 62.1., apartados a) o b), alternativamente.

Segundo. Algunas consideraciones jurídicas sobre el asunto.

1.- Hemos de indicar que pese a los términos en que se manifiesta el auto de admisión -en cuanto a la concurrencia del interés casacional en la exégesis de preceptos ya derogados- el asunto presente carece de dicho interés, lo que, si no nos lleva a contradecir el auto, sí al menos nos aconseja la mayor brevedad en el análisis de la pretensión casacional, centrada en discernir el tratamiento de los rendimientos de capital satisfechos por una sociedad patrimonial a otra, percibidos como socio mayoritario de la anterior.

Así, si bien el TRLIS 2004 fue derogado por la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, los preceptos susceptibles de interpretación (artículos 61 a 63 de aquel texto refundido) fueron

derogados mucho antes, con efectos para los períodos impositivos que se iniciasen a partir de 1 de enero de 2007, por la disposición derogatoria 2.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Ello significa que el capítulo del TRLIS que regula las sociedades patrimoniales, dentro de su Título VII - regímenes tributarios especiales- donde se integran los artículos 61 y 62 TRLIS, desaparecieron en 2007, y tal clase de entidades, también. De ahí que, en rigor, sea dudoso que el asunto tenga materialmente interés casacional, en el sentido de que se proyecte no sólo sobre preceptos derogados, sino referidos a instituciones fiscales extintas, como con acierto alega el recurrido en su oposición. Ello significa que la disposición transitoria décima de la Ley de 2014 que el Abogado del Estado invoca gira en el vacío, sin un sustrato de realidad sobre el que pueda ser aplicada.

2.- Al margen de lo anterior, la sentencia objeto de impugnación acierta al considerar que la recurrente en la instancia, sociedad patrimonial que percibió en 2006 dividendos procedentes de PARQUE TECNOLÓGICO TOLEDO NORTE, S.A., la que a su vez era también, en 2005, sociedad patrimonial, debe tributar conforme al régimen del artículo 62.1.a) TRLIS 2004. Las normas en debate - art. 62.1- son las siguientes:

"La distribución de beneficios obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen especial de las sociedades patrimoniales, cualquiera que sea la entidad que reparta los beneficios obtenidos por las sociedades patrimoniales, el momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, recibirá el siguiente tratamiento:

a).- Cuando el perceptor sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren los apartados 1º y 2º del párrafo a) del apartado 1 del artículo 23 del Texto Refundido de Ley del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad que los distribuye se hallase en el régimen de sociedades patrimoniales, no se integrarán en la renta del período impositivo de dicho impuesto.

b).- Cuando el perceptor sea un sujeto pasivo de este impuesto o un contribuyente del impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, los beneficios percibidos se integrarán, en todo caso, en la base imponible y darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos en los términos establecidos en los apartados 1 y 4 del artículo 30 de esta Ley".

La Sala a quo interpreta correctamente el precepto, pues la base imponible de las sociedades patrimoniales, conforme al art. 61.3 TRLIS, se determina así:

"3. Las sociedades patrimoniales tributarán por este impuesto de acuerdo con las siguientes reglas especiales:

a) La base imponible se dividirá en dos partes, la parte general y la parte especial, y se cuantificará según lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluido lo establecido en el capítulo III de su título II y en su artículo 95.1.a), segundo párrafo, y teniendo en cuenta lo siguiente:

1.º La determinación del rendimiento neto procedente de actividades económicas se realizará mediante la modalidad normal del método de estimación directa.

2.º En el cálculo del importe de las ganancias patrimoniales no resultará de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ...".

3.- Reflexiones al respecto:

a) La condición de patrimoniales de ambas sociedades, la que reparte el dividendo y la recurrente, socio al 89 % de aquella, que lo percibe, no puede ser objeto de controversia en esta casación, pues aun originariamente discutida, dio lugar a sentencia firme de este Tribunal Supremo, y así lo indica la sentencia recurrida:

"...Analizamos la cuestión en la SAN (2ª) de 16 de julio de 2015 (Rec. 295/2012), que estimó en parte el recurso sólo respecto a la liquidación de intereses. Esta sentencia se recurrió en casación dando lugar la STS de 24 de noviembre de 2016 (Rec. 3171/2015), que estimó el recurso por haberse denegado la prueba, ordenando la retroacción de actuaciones. Practica la prueba, la Sala dictó una nueva sentencia. Dictándose la SAN (2ª) de 12 de junio de 2017 (Rec. 295/2012), la cual es firme. En esta sentencia la Sala declaró que PTTN era una sociedad patrimonial y, en consecuencia, estimó el recurso. Consta Decreto declarando la firmeza el 11 de octubre de 2017".

b) Partiendo de tal realidad incontrovertible, la aplicación al caso del 62.1.a) TRLIS es evidente, pues las sociedades patrimoniales determinan su base imponible conforme a lo establecido en la LIRPF, tal como hemos dejado reflejado. Tratándose de rendimientos de capital, estos se integran en la parte especial.

c) Aunque resulte paradójico, es más favorable, para la tributación de estos rendimientos, la norma que levanta el velo -IRPF-, gravados a un tipo fijo, exonerado de la progresividad que afecta a otra clase de rentas, que la norma propia del IS, aun tratándose de sociedades. Pero tal trato favorable es el mismo que, con carácter general, se dispensa a las rentas de capital respecto de los demás contribuyentes.

d) Hay un dato decisivo para determinar que la casación promovida ha de ser desestimada. En efecto, como indica la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, sección segunda, hasta tres resoluciones del Director General de Tributos, respondiendo a sendas consultas vinculantes, referentes a la misma cuestión, se pronunciaron así, según transcribe la sentencia:

"...En efecto, en la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0947/05, de 25 de mayo, se plantea un supuesto de reparto de dividendos de una sociedad patrimonial a otra y, por lo tanto, de exégesis del art. 62 del TRLIS. Pues bien, la DGT afirma que se aplica lo dispuesto en el apartado 62.1.a), pues "en la medida en que la base imponible de la sociedad patrimonial se cuantifica según lo dispuesto en el TRLIRF 23.7 señala que "no se integrarán en la renta del periodo impositivo los dividendos obtenidos en períodos impositivos durante los cuales la entidad que los distribuye hubiera tributado en el régimen de sociedades patrimoniales". En consecuencia, los dividendos de una sociedad patrimonial percibida de otra entidad patrimonial, en la medida en que dichos beneficios procedan de beneficios que hayan tributado en el régimen especial de las sociedades patrimoniales, no se integrarán en la base imponible de la sociedad perceptora. Lógicamente, tampoco tendrá derecho a aplicar ninguna deducción en la cuota como consecuencia de dichos dividendos...".

...Esta doctrina, también se contiene, en la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0138/05, de 3 de febrero, donde se afirma que "los dividendos que una sociedad patrimonial perciba de otra entidad, en la medida en que procedan de beneficios obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen especial de las sociedades patrimoniales, no se integrarán en la base imponible de la sociedad perceptora. Lógicamente, tampoco tendrá derecho a aplicar ninguna deducción en la cuota como consecuencia de dichos dividendos...". En el mismo sentido la Consulta Vinculante V2178/05, de 26 de octubre".

Hemos dicho con reiteración -y ahora es buena ocasión de repetirlo- que la doctrina administrativa emanada de la contestación a consultas vinculantes no es una fuente jurídica en el sentido del artículo 1.1 del Código civil, que enuncia el sistema de fuentes, de suerte que no resulta obligado para los tribunales seguir tal criterio, que expresa una opinión cualificada y respetable de la Administración. Pero en la medida en que el criterio manifestado en tales resoluciones, como declaraciones de conocimiento, opinión, incluso voluntad administrativa, sean favorables a los contribuyentes o generen derechos o expectativas en ellos, pueden ser invocadas por estos en su favor, como actos propios que no pueden ser desconocidos por la propia Administración activa, gestora o liquidadora de los tributos - art. 89 LGT- como si esa vinculación sólo actuara en caso de que la opinión iuris de la DGT fuera favorable a aquélla.

e) De hecho, el escrito de interposición del Abogado del Estado es bastante parco en la respuesta a tan rotundo argumento de la sentencia, pues sustenta su tesis en: a) que el recurso tiene indudable interés casacional (a lo que dedica gran parte del escrito, pese a los términos del auto de admisión); b) Las sociedades patrimoniales tributan por el IS, de suerte que el hecho de que la norma prevea que la base imponible por IRPF se configure como la forma de tributar de aquéllas no desmiente esta tesis; y c) Las consultas vinculantes citadas por la Sala juzgadora se refieren a casos diferentes al enjuiciado, afirmación que, además de no ser cierta, no está razonada en absoluto.

Consideramos, por tanto, que no es preciso formar doctrina de alcance general, como por lo general resulta procesalmente preceptivo, de acuerdo con el artículo 93.1 LJCA y sus concordantes, pues los preceptos que nos indica el auto de admisión como precisados de esclarecimiento, además de estar derogados desde 2014 - lo que no sería per se bastante para inadmitir el recurso- carecen por completo de efectos prácticos, en el sentido de que no afectará a gran número de situaciones, antes al contrario su eficacia será nula o, a lo sumo, constreñida a casos residuales.

Procede, pues, declarar que no ha lugar al recurso de casación interpuesto, por ser adecuada a Derecho la sentencia contra la que se formula éste.

Tercero.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) No ha lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado contra la sentencia de 22 de octubre de 2018, de la Sección Segunda de la Sala Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso nº 438/2015.

2º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

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.