

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

Referencia: NFJ080014

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia 1801/2020, de 17 de diciembre de 2020**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 6649/2017***SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Operaciones vinculadas.** *Valoración de las operaciones socio-sociedad en las sociedades de profesionales.* La STS de 27 de mayo de 2014, recurso n.º 8/2009 (NFJ054824) declaraba que la precisión contenida en el art. 16.8 primer pfo. TR Ley IS no es una excepción a la regla del art. 16.1 TR Ley IS, que consiste en que la base del gravamen de las operaciones vinculadas es la «renta derivada de la operación para las personas que la realizaron». El art. 16.1 TR Ley IS regula el denominado ajuste primario el cual ha de ser primero unilateral y posteriormente, si es posible, y se dan las circunstancias requeridas para ello, bilateral o correlativo. De este modo el art. 16.8 pfo segundo no contiene norma especial alguna, pues ha de regirse por el criterio general establecido en el art.16.1 y 16.8 primer pfo La específica previsión contenida en la norma del art. 16.8 pfo segundo y la presunción allí formulada podrá operar cuando concurren las circunstancias que allí se contemplan, y, naturalmente, siempre que no se acredite por los medios admitidos en derecho que la transferencia real de rentas se ha producido de un modo diferente a como el precepto presume. Las cuestiones planteadas por la parte sobre cómo funciona el ajuste secundario han recibido respuesta suficiente. De una parte, no estamos ante una norma antielusiva, sino ante una norma que determina la cuantía de la base. El ajuste secundario es una norma que opera en aquellos supuestos en que la transferencia real de rentas es distinta de la que aparentemente ha sido efectuada. Además, la prueba sobre la existencia de transferencias de rentas en modo distinto al que se ha reflejado contablemente, corresponde a la Administración. En interpretación del art.16.8 TR Ley IS cuando la diferencia entre el valor normal de mercado y el precio pactado entre las partes resulta a favor de la sociedad, la parte de renta que no se corresponde con el porcentaje de participación en ésta tiene para la misma la consideración de renta a integrar en su base imponible y de liberalidad para el socio o partícipe, si bien tal calificación puede ser distinta si se acredita una causa diferente. La sentencia impugnada ha valorado las pruebas en el modo en que se refleja en su fundamento jurídico quinto, que hemos recogido en los antecedentes. No podemos, en casación, revisar esa valoración [Vid., ATS, de 18 de abril de 2018, recurso n.º 6649/2017 (NFJ070306) y STSJ de Madrid, de 25 de octubre de 2017, recurso n.º 175/2016 (NFJ069421), que se confirma]

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 15 y 16.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 15, 16 y 105.

Código Civil, arts. 1.347 y 1.355.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 11 y 25.

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 7.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), art. 21 bis.

Constitución Española, art. 35.

**PONENTE:***Don Isaac Merino Jara.***TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.801/2020

Fecha de sentencia: 17/12/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6649/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/10/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 6649/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

### SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 17 de diciembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6649/2017 interpuesto por el procurador don Argimiro Vázquez Guillén, en representación de la mercantil RIBAFUERTE, S.L., contra la sentencia dictada el 25 de octubre de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso 175/2016, en materia referente al Impuesto sobre Sociedades ["IS"] ejercicios de 2007 a 2011.

Comparece como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

### ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. El objeto del presente recurso es la sentencia dictada el 25 de octubre de 2017 en el recurso núm. 175/2016, por la Sección quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad RIBAFUERTE, S.L., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 18 de diciembre de 2015 que resolvía las reclamaciones núms. NUM000 y NUM001 sobre Impuesto de Sociedades, ejercicios 2007/08/09/10/11, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida y la liquidación de la que trae causa, salvo respecto del importe abonado a Doña Valentina en concepto de sueldo, que tiene la consideración de gasto deducible a partir de la fecha de la escritura pública de 11 de abril de 2008, anulándolas y dejándolas sin efecto respecto del mencionado gasto.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación, en fecha 23 de enero de 2014, la Inspección de los Tributos extendió dos actas por el mismo concepto y periodo. Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2008, 2009, 2010 y 2011: una primera Acta A02 n° de referencia NUM002, limitada a la propuesta de liquidación derivada de la corrección valorativa practicada en una operación entre la mercantil RIBAFUERTE S.L. y D. Inocencio, administrador único de la misma y accionista mayoritario, y una segunda Acta A02 n° de referencia NUM003, donde además de reflejar la corrección valorativa resultante del procedimiento de comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas se documentan el resto de elementos resultantes de la regularización tributaria que procede.

Efectuadas las propuestas en las citadas actas, a las que se acompañaban los preceptivos informes ampliatorios, y presentadas las alegaciones, con fecha 2 de julio de 2014 se dictaron los acuerdos de liquidación.

En el curso del procedimiento inspector se llevó a cabo un procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada entre RIBAFUERTE, S.L., obligada tributaria y su administrador único y mayor accionista, por considerar que concurrían los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, TRLIS/2004) y en el artículo 16 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (en adelante RIS/2004) en la redacción procedente del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre.

En los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011 la entidad RIBAFUERTE, S.L., obtuvo unos ingresos totales de 580.000,04 euros, 596.000,04 euros, 572.500,04 euros y 581.000,04 euros respectivamente; de dicho importe, el 99,97%, el 99,90%, el 99,79% y el 99,78% respectivamente, están relacionados con actividades de asesoramiento en las que la intervención de su mayor accionista y administrador único D. Inocencio constituía el elemento esencial de la prestación del servicio correspondiente. La entidad RIBAFUERTE, S.L., no tiene otro trabajador distinto del propio Sr. Inocencio.

No conforme con los citados acuerdos, la ahora recurrente interpuso recurso de reposición alegando, en síntesis, que la regularización propuesta produce una doble imposición económica sobre las rentas regularizadas, que no se exige la existencia de medios humanos distintos del socio, sino que éstos sean adecuados, que en el cálculo del valor de mercado se resta a los gastos contabilizados los que se consideran no deducibles para la entidad, trasladándolos al socio profesional, que el ajuste secundario no es conforme a derecho y, asimismo, que tampoco es conforme a derecho rechazar como gastos deducibles los ingresos abonados a doña Valentina como consejera.

Desestimados los recursos contra los acuerdos dictados, fueron interpuestas ante el TEAR de Madrid sendas reclamaciones económico-administrativas, que fueron tramitadas conjuntamente, y desestimadas por resolución de 18 de diciembre de 2015.

Discrepando de la anterior resolución, la mercantil interpuso recurso contencioso administrativo ante la Sala de lo Contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que, como hemos señalado, fue parcialmente estimado por la ahora recurrida sentencia de 25 de octubre de 2017, en la que la Sala razona, en su fundamento jurídico quinto:

"Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, se ha de tener en cuenta que el artículo 105 LGT, dispone que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos que normalmente le son constitutivos, carga que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la administración tributaria, según el párrafo segundo del citado precepto.

En relación con la carga de la prueba la STS de la Sala Tercera de 22 de enero de 2000 señaló que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado bien dibujado en el proceso contencioso, que debe remitirse a lo previsto en

los artículos 1.214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba cobra relevancia sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. [...]

En el presente caso, "(...) del análisis de los elementos fácticos que quedan acreditados en las actuaciones de comprobación e investigación se infiere con absoluta claridad que la sociedad RIBAFUERTE, S.L., carece de causa dentro de la relación de servicios profesionales prestados por la persona física del socio, administrador D. Inocencio.[...]

De los elementos tenidos en cuenta por la Administración, se pueden destacar que la sociedad no contaba con personal que pudiera realizar la actividad propia y exclusiva de la persona física del socio referido, ya que los ingresos obtenidos por la sociedad relacionados con dicha persona son todos ellos vinculados con la actividad en la que intervenía como profesional. Se trata, por tanto, de servicios de carácter personalísimo, prestados exclusivamente por D. Inocencio.

Por ello, las retribuciones de dichos servicios guardaban una relación directa con sus cualidades y requieren necesariamente su presencia física. [...]

Por tanto, en el presente caso, resulta de aplicación lo dispuesto en el art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la redacción dada por la Ley 35/2006, y el art. 16 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, relativos a las operaciones vinculadas. Además queda justificado el procedimiento para la valoración de la operación vinculada, teniendo en cuenta que, como se ha dicho, realmente el servicio facturado fue prestado únicamente por la persona física, sin que la sociedad hubiera realizado función alguna, careciendo de medios materiales y humanos para la prestación de los servicios facturados referidos. Pudiendo añadirse la existencia de ventaja fiscal y el perjuicio para la Hacienda Pública, dado que el tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre Sociedades en sede de la sociedad es muy inferior al tipo impositivo marginal en el IRPF que correspondería a la persona física, verdadera prestadora de los servicios, en función del importe de todas las rentas obtenidas en el ejercicio de su actividad y también podría incidir en la deducción de gastos por la sociedad no relacionados con la actividad de la persona física y en lo que a los dividendos se refiere puede haber reparto o no de los mismos, y además se podrían repartir en función de la participación accionarial de cada socio, es decir, sin tener en cuenta que corresponden a rendimientos que debería haber declarado la persona física exclusivamente, por lo que de ninguna manera se ha producido un supuesto de economía de opción"

La sentencia estimó la demanda únicamente en lo referente al carácter deducible de la retribución por el cargo de administradora satisfecha a la esposa del socio, doña Valentina, a partir del 11 de abril de 2008.

### **Segundo.** *Preparación del recurso de casación.*

1. El procurador don Argimiro Vázquez Guillén, en representación de la mercantil RIBAFUERTE, S.L., presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 25 de octubre de 2017.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, considera la parte actora que la sentencia recurrida incurre en la infracción de:

a. El artículo 16.8 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"].

b. Los artículos 11 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"] y 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio) ["LIP"], que hacen referencia, respectivamente, a la individualización de rentas y a la titularidad de los elementos patrimoniales.

c. Los artículos 1347 y 1355 del Código Civil (BOE de 25 de julio) ["CC"].

La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 19 de diciembre de 2017, ordenando el emplazamiento a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.

### **Tercero.** *Admisión e interposición del recurso.*

1. Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 18 de abril de 2018, la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia por el motivo contemplado en el art. 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], enunciada en estos literales términos: "Determinar si, en interpretación del artículo 16.8 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuando la diferencia entre el valor

normal de mercado y el precio pactado entre las partes resulta a favor de la sociedad, la parte de renta que no se corresponde con el porcentaje de participación en ésta tiene en todo caso para la misma la consideración de renta a integrar en su base imponible y de liberalidad para el socio o partícipe y si tal calificación puede ser distinta si se acredita una causa diferente.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 16.8 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo".

2. El representante procesal de RIBAFUERTE S.L. interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 11 de junio de 2018, que observa los requisitos legales, y en que resume sus pretensiones casacionales de la siguiente forma, "esta representación viene a precisar que la pretensión deducida por mi mandante en el presente recurso de casación tiene por objeto que se reconozca que no ha lugar al incremento de la base imponible por ajuste secundario, procediendo la casación de la sentencia recurrida y, con estimación parcial del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad RIBAFUERTE S.L contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 18 de diciembre de 2015, sobre Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008/09/10/11, se declare no ser conforme a Derecho la resolución recurrida y la liquidación de la que trae causa, anulándolas y dejándolas sin efecto respecto a los siguientes ajustes: a) el importe abonado a Doña Valentina en concepto de sueldo, que tiene la consideración de gasto deducible a partir de la fecha de la escritura pública de 11 de abril de 2008, y b) el importe del incremento de la base imponible por ajuste secundario.

De forma subsidiaria, caso de no prosperar la anterior, la pretensión deducida por mi mandante en el presente recurso de casación tiene por objeto que se reconozca que está mal calculado el incremento de la base imponible por el ajuste secundario, por cuanto el socio participa en un 70% en el patrimonio de la entidad junto con su esposa y con estimación parcial del recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad RIBAFUERTE S.L contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 18 de diciembre de 2015, sobre Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008/09/10/11, se declare no ser conforme a Derecho la resolución recurrida y la liquidación de la que trae causa, anulándolas y dejándolas sin efecto respecto a los siguientes ajustes: a) el importe abonado a Doña Valentina en concepto de sueldo, que tiene la consideración de gasto deducible a partir de la fecha de la escritura pública de 11 de abril de 2008, y b) el importe del incremento de la base imponible por ajuste secundario, que se calculará tomando como no participación del sujeto pasivo el 30% en lugar del 64,98%".

3. El Abogado del Estado presentó escrito de oposición al recurso el 28 de septiembre de 2018 en el que, respecto a las pretensiones deducidas de contrario, manifiesta: "solicitamos a esa Sala que, interpretando correctamente el artículo 16.8 del TRLIS, declare que, cuando la diferencia entre el valor normal de mercado y el precio pactado entre las partes resulta a favor de la sociedad, la parte de renta que no se corresponde con el porcentaje de participación en ésta tiene en todo caso para la misma la consideración de renta a integrar en su base imponible y de liberalidad para el socio o partícipe, salvo que el contribuyente pruebe que procede otra calificación distinta, cosa que no ha hecho en el supuesto que aquí se nos plantea, declarando no haber lugar al recurso de casación interpuesto y confirmando, en todo caso y en todo lo demás, la sentencia impugnada".

#### **Cuarto. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 5 de mayo de 2020 para la votación y fallo del recurso.

Comenzada la deliberación, mediante providencia de 23 de septiembre de 2020 se acordó posponer el acto por los motivos que en la misma constan, hasta el día 13 de octubre de 2020, en que efectivamente tuvo lugar con el resultado que a continuación se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**Primero.** *Consideraciones previas, objeto del presente recurso de casación y cuestiones con interés casacional.*

Aunque en el escrito de interposición presentado por RIBAFUERTE se formulan extensas alegaciones en relación con la infracción de los artículos 11 de la Ley del IRPF y 7 de la Ley del IP e, igualmente, sobre los artículos 1347 y 1355 del Código Civil, no procede su análisis, puesto que, como se indica en el Razonamiento Jurídico

segundo.2 del Auto de Admisión, la infracción de los artículos 11 LIRPF, 7 LIP, 1347 y 1355 CC carece de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por las razones que se exponen en el propio Auto. No podemos, en sede casacional, valorar nuevamente la prueba sobre esos extremos que ha llevado a cabo el tribunal de instancia.

Hecha esa aclaración diremos en relación con el objeto del presente recurso de casación que:

(i) A raíz de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria acerca de RIBAFUERTE, S.L., la Inspección de los Tributos extendió un acta, el 23 de enero de 2014, por el Impuesto sobre Sociedades de los años 2008, 2009, 2010 y 2011. En síntesis, la regularización practicada deriva de la corrección valorativa practicada en una operación vinculada; concretamente se llevó a cabo un procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada entre RIBAFUERTE y su administrador único y mayor accionista, con un porcentaje del 35,02% de las acciones de la entidad, durante los periodos inspeccionados. El resto de las acciones pertenecen a su esposa, con el 34,98% y a sus tres hijos, con el 10% a cada uno de ellos.

(ii) La Inspección, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 TRLIS/2004, valoró la operación vinculada teniendo presente que, casi en su totalidad, los ingresos de la entidad están relacionados con actividades de asesoramiento, en las que la intervención de su mayor accionista y administrador único constituía el elemento esencial de la prestación del servicio correspondiente. RIBAFUERTE S.L. no tiene otro trabajador distinto del propio Inocencio.

(ii) De esa valoración de la operación vinculada derivó un primer efecto, puesto que, como ajuste primario o bilateral le correspondió al socio mayoritario un aumento en su base imponible del IRPF y a la entidad una disminución en su base imponible del IS.

(iv) Además, se produjo un segundo efecto para la entidad, considerando, de acuerdo con el artículo 16.8 TRLIS/2004, que procedía un ajuste secundario, es decir, un aumento de renta para RIBAFUERTE, S.L. y por tanto un aumento en su base imponible del IS. Esa renta es el resultado de aplicar a la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido en la operación vinculada (que se corresponde con el ajuste primario realizado al socio), el porcentaje del 64,98% (la suma de la participación de su esposa y tres hijos, en otras palabras, la parte que no pertenece al porcentaje de participación en los fondos propios del Sr. Inocencio), de acuerdo con el artículo 16.8 TRLIS y el 21 bis RIS/2004.

Este segundo efecto es el que ahora nos interesa.

Como decimos, se puso de relieve un aumento que derivó en la correspondiente liquidación tributaria. Tal liquidación fue recurrida primero en vía administrativa y después ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Madrid, recayendo sentencia que estimó la demanda únicamente en lo relativo a la deducción de la retribución por el cargo de administradora satisfecha a la esposa del socio, doña Valentina, a partir del 11 de abril de 2008.

Recurrida en casación dicha sentencia, mediante auto de 18 de abril de 2018, la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistente en "Determinar si, en interpretación del artículo 16.8 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuando la diferencia entre el valor normal de mercado y el precio pactado entre las partes resulta a favor de la sociedad, la parte de renta que no se corresponde con el porcentaje de participación en ésta tiene, en todo caso, para la misma, la consideración de renta a integrar en su base imponible y de liberalidad para el socio o partícipe y si tal calificación puede ser distinta si se acredita una causa diferente"

### **Segundo.** *Los términos de la controversia y la posición de las partes.*

RIBAFUERTE S.L. interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 11 de junio de 2018 en el que comienza recordando su posición ante el tribunal de instancia, señalando, en particular, que defendió, en primer lugar, que no habría renta gravable para la sociedad en la presunta, según la Inspección, liberalidad del socio y, en segundo lugar, que, de existir renta gravable, ésta estaba mal calculada.

Sostuvo entonces -y ahora reitera- que existe un defecto de valoración de la operación vinculada realizada entre el socio y la entidad. De haberse valorado correctamente dicha operación, habría existido una transferencia de fondos o recursos desde el socio hacia la sociedad.

El ajuste secundario permitiría calificar fiscalmente dicha transferencia de fondos o recursos realizada presuntamente por el socio a favor de la sociedad. En ese caso, habría que determinar la cuantía de esa renta en favor de la sociedad.

Ante la ausencia de una norma fiscal específica que regule el tratamiento fiscal de este tipo de operaciones habría que remitirse a la normativa contable. Así, resulta necesario acudir a cuál es el tratamiento contable y, por ende, fiscal, de las donaciones, legados o subvenciones realizadas por un socio a una sociedad de la que sea partícipe.

La norma de valoración 18ª del nuevo Plan General de Contabilidad dice que las donaciones otorgadas por socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. Dicha regulación tiene su correlato en el régimen tributario de tales operaciones, pues al no ser un ingreso contable, tampoco lo sería fiscal, por la aplicación del artículo 10.3 del TRLIS/2004.

Desde un punto de vista contable, añade acto seguido RIBAFUERTE, cuando la donación otorgada lo es por un socio que no tiene la totalidad del capital, el ajuste se hace en sede de éste. Así, el importe de la donación que coincida con el porcentaje en la sociedad, será mayor valor de adquisición de las acciones. El importe de la donación que exceda de la participación será una liberalidad en el aportante, sin que exista, sin embargo, ingreso en la sociedad que recibe la donación. La traslación de rentas de acuerdo con la normativa contable parece presumirse que podría existir, en su caso, entre los socios y se materializaría, o al vender las acciones, devolver aportaciones, o al repartir dividendos. Apostilla que al reconocer un ingreso en la sociedad receptora se produce un claro supuesto de sobreimposición.

Argumenta que, la aplicación del ajuste secundario no puede crear una riqueza inexistente en la sociedad receptora de la aportación. Si no existe renta gravable en la donación que hace un socio a la sociedad, no procede la aplicación del ajuste secundario. El ajuste secundario supone calificar la operación conforme a su propia naturaleza: liberalidad de un socio a una sociedad. Como se ha visto, en las donaciones realizadas por un socio a una sociedad no existe renta para la sociedad. El Plan General de Contabilidad excluye que estas aportaciones tengan la naturaleza de ingresos, atribuyéndole la de fondos propios de la entidad.

Mantiene que el artículo 15.2.a) y 3 de TRLIS/2004 no contempla el caso de liberalidad de los socios a la sociedad, sino exclusivamente las transmisiones o adquisiciones lucrativas de procedencia distinta.

En definitiva, no puede hablarse de ánimo de liberalidad en la donación que dicho socio realiza a la sociedad por cuanto resulta evidente el interés económico que el partícipe mantiene.

Por otro lado, manifiesta que el RIS/2004 introdujo cierta flexibilidad en la aplicación del ajuste secundario, atribuyendo expresamente carácter iuris tantum a las presunciones legales de calificación en su artículo 21 bis, apartado 3.

El Tribunal Supremo abordó la legalidad de dicho Reglamento en su sentencia de 24 de mayo de 2014 en el recurso promovido contra el Real Decreto 1793/2008 por el que se modifica el RIS/2004, destacando de ella, a los presentes efectos, dos cuestiones:

La primera es que el criterio que ha de presidir la fijación de la base de esta clase de operaciones es gravar la riqueza realmente obtenida por los intervinientes.

La segunda se refiere al alcance de la prueba en contrario, puesto que el Tribunal Supremo atribuye carácter no automático al ajuste secundario y, además, traslada a la Administración la carga de probar que la diferencia entre el precio convenido y el de mercado responde a causa distinta -operación secundaria- de la operación principal. Si la naturaleza de la operación supone que no se deba integrar renta alguna en la base imponible de la sociedad, una aplicación automática del ajuste secundario supone, en este caso, integrar una renta no gravable en sede de la sociedad.

Es por ello, por lo que RIBAFUERTE entiende que la configuración automática y objetiva del ajuste secundario realizada por la Inspección, y confirmada por la sentencia, no es conforme a derecho. La diferencia de valoración se debió a diferencias de criterios en la determinación del valor de mercado.

Subsidiariamente, RIBAFUERTE formula alegaciones en relación el artículo 11 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, así como los artículos 1.347 y 1.355 del Código Civil, aunque como ya hemos dicho esta cuestión está expresamente excluida por el Auto de la Sección de Admisión.

El Abogado del Estado presentó su escrito de oposición al recurso el 28 de septiembre de 2018 manifestando, en síntesis, que es necesario tener en cuenta que de la propia normativa contable se desprende que, cuando, como sucede esta vez, el socio no tiene el 100% del capital, el exceso de aportación que realiza el socio tendrá la consideración de ingreso, por cuanto el exceso aportado beneficia a los otros socios que nada han aportado a la sociedad. La calificación fiscal en este caso es la de donación y se trata como liberalidad, es decir ingreso que tributa en el IS.

Apunta que para la sentencia Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014, "...La específica previsión contenida en la norma del artículo 16.8 párrafo segundo y la presunción allí formulada podrá operar cuando concurren las circunstancias que allí se contemplan y, naturalmente, siempre que no se acredite por los medios admitidos en derecho que la transferencia real de rentas se ha producido de un modo diferente a como el precepto presume".

También recuerda que el párrafo segundo del apartado 2.a) y del apartado 2.b) del artículo 21 bis del RIS/2004 fueron anulados por dichas sentencias.

Pues bien, sostiene que mientras estuvo en vigor el TRLIS/2004 se dieron dos circunstancias específicas en relación con las presunciones de calificación fiscal de la diferencia de valor:

a) Por un lado, como ya hemos indicado, fueron declarados nulos los artículos reglamentarios que regulaban la presunción de calificación de la renta - para el supuesto de relación socio o partícipe-entidad-, en la parte de la diferencia de valor que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad.

El efecto inmediato de la nulidad reglamentaria fue la aplicación de la regla general relativa a la carga de la prueba ( artículo 105.1 de la LGT), de manera que cuando se practique el ajuste secundario, recaerá sobre la Administración la carga de probar el tratamiento fiscal que deba darse a esa parte de la diferencia que no se corresponde con la participación en la entidad.

De manera que la nulidad de dichos preceptos por exceso reglamentario no supone que la Administración no vaya a poder aplicar el ajuste secundario por la parte de la diferencia que no se corresponde con la participación en la entidad, sino que para hacerlo debe servirse directamente de las facultades de calificación de que dispone atendiendo a la verdadera naturaleza de dicha parte de la renta.

b) Por otro lado, el artículo 21 bis, apartado 3 del RIS/2004, no anulado por la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014, por ser "...acorde con los criterios que inicialmente hemos afirmado que han de presidir la fijación de la base de esta clase de operaciones "gravar la riqueza realmente obtenida por los intervinientes"" disponía lo siguiente:

"La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2".

El Abogado del Estado concluye que, por tanto, cabe entender que, con arreglo a la normativa a la sazón vigente, la parte de la diferencia de valor correspondiente al porcentaje de participación tendrá la calificación fiscal de dividendo (cuando sea a favor del socio o partícipe) o de aportación del socio o partícipe (cuando sea a favor de la entidad), salvo que el contribuyente pruebe que procede otra calificación distinta.

En la parte que no se corresponda con el porcentaje de participación tendrá la calificación que determine la Administración en aplicación de sus facultades de calificación, generalmente utilidad por la condición de socio (cuando sea a favor del socio o partícipe) o de liberalidad para el socio y renta para la sociedad (cuando sea a favor de la entidad), salvo que el contribuyente pruebe que procede otra calificación distinta. Manifiesta, en este sentido, que RIBAFUERTE no ha probado tal cosa en la presente ocasión.

Pasa después a exponer el tratamiento contable del ajuste secundario, por la parte de la diferencia que no se corresponde con el porcentaje de participación, partiendo de la premisa de que ante una operación cuyo valor convenido difiere del valor de mercado o razonable, una de las partes ostenta un exceso de tesorería respecto al defecto que sufre la otra y es precisamente este diferencial el que debe ser calificado acorde a su realidad.

Señala que en casos como el que nos ocupa en los que el exceso de tesorería confluye en manos de la sociedad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación tiene la consideración de aportación al socio para la entidad y aumenta el valor de adquisición de la participación del socio.

Además, en relación con la parte que no se corresponde con el porcentaje de participación, ese exceso debe considerarse como renta para la sociedad y liberalidad para el socio, teniendo en cuenta que, contrariamente a lo que asegura RIBAFUERTE, es la propia contabilidad la que viene a determinar dicha calificación en su propia normativa, trayendo a colación varias consultas del Instituto de Contabilidad y Auditoría (ICAC), que le llevan a sostener que la mención que hace el recurrente a que la NVR 18ª del nuevo Plan de Contabilidad dice que las donaciones otorgadas por socios o propietarios no constituyen ingreso, debiendo registrarse directamente en los fondos propios, se refiere exclusivamente a la parte de la diferencia que se corresponde con el porcentaje de participación, puesto que el ICAC si considera que da dicha diferencia da lugar a un ingreso en la donataria de la parte que no se corresponde con dicho porcentaje.

Por todo ello, la Abogacía del Estado considera que la actuación de la Inspección en relación con la recurrente y la aplicación del ajuste secundario fue conforme a derecho, de acuerdo con la normativa contable y fiscal aplicable al efecto, siendo, por tanto, plenamente correcta la consideración de renta a integrar en la base imponible de la sociedad y de liberalidad para el socio o partícipe, de la parte de renta que no se corresponde con el porcentaje de participación en la sociedad, no habiéndose acreditado por RIBAFUERTE una causa diferente que hubiera motivado una calificación distinta.

También formula el Abogado del Estado alegaciones en relación con la infracción de los artículos 11 de la Ley del IRPF y 7 de la Ley del IP, e igualmente, sobre los artículos 1347 y 1355 del Código Civil, si bien manifiesta que esta Sala no tiene que proceder a su análisis, dado que ello es lo que declaró el Auto de Admisión.

**Tercero.** *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

El artículo 16.8 TRLIS/2004, dispone que:



"En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad".

Nuestra sentencia de 27 de mayo de 2014 declaraba en su fundamento jurídico cuatro, a propósito del párrafo segundo del apartado 8 del artículo 18 que la previsión contenida en él, -tras señalar que no es dudoso que la cláusula "en particular ..." con que se inicia el citado apartado implica una concreción de lo reseñado en el párrafo primero, "no ha de entenderse como un precepto autónomo sino como un precepto acorde con el citado 16.1", manifiesta:

"El artículo 16.8 primero no es una excepción a la regla que el artículo 16.1 contiene. Regla que, como hemos indicado, consiste en que la base del gravamen de las operaciones vinculadas es la "renta derivada de la operación para las personas que la realizaron".

Todo lo precedente significa que el artículo 16.1 regula el denominado ajuste primario el cual ha de ser primero unilateral y posteriormente, si es posible, y se dan las circunstancias requeridas para ello, bilateral o correlativo.

Se trata, mediante él, de corregir las desviaciones que en la fijación del valor del mercado puedan producirse, correcciones que habrán de tener, si es posible, una doble dirección: unilateral, primero, y bilateral, después.

Cuando se aprecie que estas desviaciones implican una transferencia de rentas cualitativamente distinta de la contablemente expresada, y se den las circunstancias mencionadas en el apartado segundo del artículo 16.8 de la LIS tendrán lugar las presunciones que en el precepto citado se proclaman, presunciones que por la naturaleza de las cosas, y por el principio antes enunciado, tendrán naturaleza de una presunción "iuris tantum", pues el principio general que rige todo el texto legal es el de gravar las rentas derivadas de la operación para las personas que las realizaron.

De este modo el artículo 16.8 párrafo segundo no contiene norma especial alguna, pues ha de regirse por el criterio general establecido en el artículo 16.1 y 16.8.1. La específica previsión contenida en la norma del artículo 16.8 párrafo segundo y la presunción allí formulada podrá operar cuando concurren las circunstancias que allí se contemplan, y, naturalmente, siempre que no se acredite por los medios admitidos en derecho que la transferencia real de rentas se ha producido de un modo diferente a como el precepto presume.

Hecho el análisis precedente, las cuestiones planteadas por la parte sobre cómo funciona el ajuste secundario han recibido respuesta suficiente. De una parte, no estamos ante una norma antielusiva, sino ante una norma que determina la cuantía de la base. El ajuste secundario es una norma que opera en aquellos supuestos en que la transferencia real de rentas es distinta de la que aparentemente ha sido efectuada. Además, la prueba sobre la existencia de transferencias de rentas en modo distinto al que se ha reflejado contablemente, corresponde a la Administración.

Todo lo dicho comporta la plena legalidad, a nuestro juicio, y en este punto, tanto de la Ley como del Reglamento (...) porque no hace más que reflejar en el artículo 16.8 de la LIS el principio de calificación que a la Administración corresponde y que está reconocido en nuestro ordenamiento en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT, sin que resulten aplicables los reproches formulados a la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos al no tener la Disposición ahora enjuiciada la naturaleza inexorable que aquélla tenía de presunción "iuris et de iure" y al ser la presunción que en el artículo 16.8 de la Ley 43/95 [de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, posteriormente refundida por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo] se establece, así como en la disposición reglamentaria impugnada y pese a su apariencia, una clara naturaleza de "presunción iuris tantum".

Por lo que hace al reglamento es claro que el contenido literal del apartado tercero del artículo 21 bis demuestra la naturaleza "iuris tantum" de la presunción que en él se enuncia. El reproche sobre el exceso de su contenido respecto a lo dispuesto en la ley y su carencia de cobertura es evidente que desaparece con la interpretación y alcance que hemos dado a la ley en el punto debatido".

La sentencia recurrida, de fecha 25 de octubre de 2017 (recurso núm. 175/2016), dictada por la Sección quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha valorado las pruebas en el modo en que se refleja en su fundamento jurídico quinto, que hemos recogido en los antecedentes. No podemos, en casación, revisar esa valoración. En ese sentido, hemos dicho en otras ocasiones, por ejemplo, en nuestra sentencia de 23 de mayo de 2018, recurso de casación 1880/2017, fundamento jurídico segundo, donde manifestamos que el debate casacional debe depurarse de los aspectos que desbordan los contornos procesales

que le son propios, como son los atinentes a la valoración de la prueba. Las cuestiones de prueba quedan extra muros de la fiscalización casacional -a salvo ciertas excepciones que aquí no concurren- y, con mayor razón están descartadas bajo la impronta del nuevo régimen casacional, pues a la tradicional y uniforme jurisprudencia que erradica de la casación la resultancia fáctica.

Por su parte, el artículo 21 bis RIS/2004, cuya rúbrica es, "diferencias entre el valor convenido y el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas", establecía en sus dos primeros apartados:

"1. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

2. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá con carácter general el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio.

b) La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad tendrá la consideración de retribución de los fondos propios, y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

c) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe.

La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i). 4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo".

Estos dos primeros apartados fueron anulados por la STS de 27 de mayo de 2014 (Rec. 8/2009). El razonamiento de la sentencia, contenido en su fundamento jurídico octavo, fue el siguiente:

"Es evidente que entre los textos comparados no existe relación y que el texto reglamentario añade unas presunciones no contenidas en la ley para los supuestos en que la diferencia no se corresponde con la participación en la entidad, lo que obliga a su anulación.

Es verdad que a tenor de la interpretación que antes hemos formulado, tanto de la Ley como del Reglamento, las previsiones que en ambos textos se establecen quedan supeditadas a que se grave la renta efectivamente derivada de la operación, lo cual priva de virtualidad, en gran medida, la previsión combatida. Pero lo cierto es que esta previsión carece de cobertura en la Ley por la que habrá de ser anulada, pues en nuestro Derecho Tributario no son posibles los reglamentos independientes, y esta naturaleza tienen las previsiones mencionadas".

No lo fue anulado, sin embargo, el apartado 3 de dicho artículo 21 bis RIS/2004, que disponía.

"La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2".

Para dicha sentencia, este apartado es acorde con los criterios que han de presidir la fijación de la base de esta clase de operaciones, "gravar la riqueza realmente obtenida por los intervinientes".

Como recuerda en su fundamento jurídico cuarto de la sentencia de 27 de mayo de 2014, nuestro Auto de 8 de febrero de 2011, recaído en el recurso 8/20009 mediante el que se acordó elevar cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional en relación con los artículos 16.2 y 16.10 del TRLIS/2004 referidos a las infracciones y sanciones relacionadas con las obligaciones de documentación por infracción del artículo 25 CE, descartando incluir en esa cuestión el artículo 16.8 TRLIS/2004.

La entonces parte recurrente sostenía que nos encontrábamos ante una norma que podía una ser presunción "iuris et de iure" que, si es contraria a la realidad, supondría un gravamen de capacidad económica inexistente, lo que resultaría contrario a la Constitución, frente a lo cual el TS argumento:

"Ahora bien, no ha de olvidarse que lo impugnado es el Real Decreto 1793/2008, texto legal que regula el ajuste secundario de modo claramente diferente a como lo hace el artículo 16.8. 2º del Real Decreto Legislativo 4/2004.

En este sentido, el apartado tercero del artículo 21 bis del citado Decreto establece: "La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2".

Resulta, pues, indudable que la norma impugnada no es una presunción "iuris et de iure" pues de modo explícito y terminante prevé que la calificación de la renta " podrá ser distinta " (de la prevista en el apartado 2), cuando se acredite una causa diferente de las previstas en él.

Ello comporta que, con independencia de los vicios que en el punto analizado adolezca la ley, estos no son predicables de la norma impugnada, lo que hace innecesario el planteamiento en este extremo de la cuestión de inconstitucionalidad en los términos propuestos".

Esos razonamientos del fundamento jurídico octavo de la sentencia de 27 de mayo de 2014, también fueron tenidos en cuenta por la sentencia recurrida, de ahí que insistamos en que su valoración de la prueba no podemos revisarla por las razones expresadas.

Finalmente, manifestamos que cuando se producen operaciones que no se valoran por su valor de mercado, como es el caso, se produce un desplazamiento patrimonial a favor de quien recibe los bienes o servicios por un valor inferior al de mercado, en esta ocasión la sociedad. Habrá que distinguir dos situaciones, en función de que el socio tenga el 100 por 100 del capital o tenga un porcentaje inferior. La segunda situación es la que se produce en el presente recurso. Si la situación fuera la primera daríamos la razón a RIBAFUERTE, pero teniendo presente que esta vez nos encontramos ante la segunda situación, procede fragmentar dicho desplazamiento patrimonial, de manera que el exceso de aportación que realiza el socio tendrá la consideración de ingreso para sociedad por cuanto el exceso aportado beneficia a los otros socios que nada han aportado a la sociedad. La calificación fiscal en este caso sería como el de una donación y se trata como liberalidad, es decir ingreso que debe incluirse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. No consideramos que se produzca en los términos expresados en el escrito de interposición de RIBAFUERTE, la sobreimposición que denuncia.

Por tanto, declaramos que en interpretación del artículo 16.8 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuando la diferencia entre el valor normal de mercado y el precio pactado entre las partes resulta a favor de la sociedad, la parte de renta que no se corresponde con el porcentaje de participación en ésta tiene para la misma la consideración de renta a integrar en su base imponible y de liberalidad para el socio o partícipe, si bien tal calificación puede ser distinta si se acredita una causa diferente.

#### **Cuarto. Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.**

La pretensión de RIBAFUERTE se concreta en que se declare no ser conforme a Derecho la resolución recurrida y la liquidación de la que trae causa y, con carácter subsidiario, que caso de no prosperar la anterior, que se reconozca que está mal calculado el incremento de la base imponible por el ajuste secundario y que, tras declarar haber lugar al presente recurso de casación, se estime parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad RIBAFUERTE S.L contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 18 de diciembre de 2015, sobre Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008/09/10/11, se declare no ser conforme a Derecho la resolución recurrida y la liquidación de la que trae causa, anulándolas y dejándolas sin efecto.

Por el contrario, la pretensión de la Abogacía del Estado consiste en que se declare no haber lugar al recurso, confirmándose la sentencia recurrida.

A la vista de los razonamientos contenidos en los fundamentos de derecho anteriores, declaramos no haber lugar al presente recurso de casación.

#### **Quinto. Pronunciamiento sobre costas.**

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 expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

**FALLO**

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

**Primero.**

Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero.

**Segundo.**

No haber lugar al recurso de casación núm. 6649/2017, interpuesto por el procurador don Argimiro Vázquez Guillén, en representación de la mercantil RIBAFUERTE, S.L., contra la sentencia dictada el 25 de octubre de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso 175/2016, que estimó parcialmente del recurso contencioso administrativo interpuesto por la contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 18 de diciembre de 2015 que resolvía las reclamaciones núms. NUM000 y NUM001 sobre Impuesto de Sociedades, ejercicios 2007/08/09/10/11.

**Tercero.**

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.

D. Nicolás Maurandi Guillén 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 Dña. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; 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.