

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087519

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 29 de septiembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1878/2022

SUMARIO:

IS. Gestión. Obligaciones formales. Nacimiento de la obligación de retener/ingresar a cuenta. La sala *a quo* parte de señalar que el contrato de *cash pooling* aquí examinado no aparece regulado en el ordenamiento jurídico español, sino que corresponde a un tipo negocio fruto de las necesidades prácticas puestas de manifiesto en los grandes grupos de empresa a fin de procurar una mejor gestión de sus efectivos financieros, sin que exista consulta vinculante alguna emitida por la Dirección General de Tributos que se refiera a un supuesto análogo al ahora contemplado. Y considera que las premisas empleadas para alcanzar el resultado de las dos liquidaciones son incorrectas, al no subsumir debidamente la mecánica pactada en el citado art. 63.1 RD 1777/2004 (Rgto. IS). La Administración recurrente plantea la interpretación del art. 63 RD 1777/2004 (aplicable al supuesto concernido *ratione temporis*, actual art. 65 RD 634/2015), que tiene por objeto el nacimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta. La cuestión que presenta interés casacional consiste en aclarar cuándo surge la obligación de retener y pagar a cuenta en el impuesto sobre sociedades por los intereses derivados de contratos de cuenta corriente o *cash pooling*, si mensual o anualmente. [Vid., STSJ de las Islas Baleares de 11 de enero de 2022, recurso n.º 419/2019 (NFJ085763) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

RD 1777/2004 (Rgto. IS), art. 63.
Código Civil, arts. 1.218 y ss.
RD 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 318.
RD 634/2015 (Rgto. IS), art. 65.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO
Don JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT
Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 29/09/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1878/2022

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1878/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat
D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo
D. Fernando Román García
D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 29 de septiembre de 2022.

HECHOS

Primero. *Preparación del recurso de casación.*

1. La abogado del Estado, en la representación que le es propia, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 11 de enero de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, que estimó el recurso nº 419/2021 interpuesto por Balear de Inversiones Financieras, S.L., en relación con las liquidaciones provisionales relativas a determinados rendimientos de capital mobiliario y rentas, así como pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"], impuesto sobre sociedades ["IS"] y del impuesto sobre la renta de no residentes ["IRNR"], efectuados en los ejercicios 2013 y 2014.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 63.1 y 66.1 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 6 de agosto) ["RIS/2004"] -actuales artículos 65.1 y 68.1 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de julio) ["RIS/2015"]-, en relación con el artículo 318 del Código de Comercio, aprobado por Real Decreto de 22 de agosto de 1885 (BOE de 16 de octubre) ["CCom"] y con los artículos 1281 y siguientes del Código Civil ["CC"] sobre interpretación de los contratos.

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. Subraya que las normas que entienda vulneradas forman parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en las cuestiones que se plantean porque se da la circunstancia contemplada en la letra c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"]; así como la presunción contenida en la letra a) del artículo 88.3 LJCA.

Segundo.

El tribunal de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 4 de marzo de 2022, habiendo comparecido dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 de la LJCA tanto la Administración General del Estado -recurrente-, como Balear de Inversiones Financieras -recurrida-.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo, la Administración recurrente está legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA) y la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86.1. y 2 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por el tribunal de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)], sin que puedan prosperar las causas de inadmisión opuestas de contrario.

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque la sentencia impugnada (i) fija una doctrina que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA]; siendo así que, además, (ii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) LJCA.

Segundo. *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos de la resolución impugnada nos lleva a destacar a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1º) El 1 de enero de 2006, Iberostar Hoteles y Apartamentos, S.L., ["Iberostar"] suscribió un contrato de cuenta corriente remunerada con 13 entidades integrantes del Grupo Iberostar, entre las cuales se encuentran Balear de Inversiones Financieras, S.L. El objeto de dicho contrato era la optimización de los flujos de tesorería del grupo a través de la gestión centralizada de las necesidades o excedentes de tesorería de tales entidades.

En el marco del citado contrato, se distinguen dos flujos financieros diferenciados, pactándose un tipo de interés distinto para cada uno de ellos:

(i) Necesidades: en el que Iberostar se comprometía a abonar a Balear de Inversiones Financieras las cantidades que esta demandase.

(ii) Excedentes: en el que Balear de Inversiones Financieras transfería sus saldos acumulados a la cuenta de Iberostar.

De acuerdo con lo estipulado en el mencionado contrato, el interés se calcula mensualmente, pero dicho interés (devengado y no pagado) se acumula al capital pendiente. El pago de los intereses devengados en los ejercicios 2013 y 2014 resultaba exigible, respectivamente, el 31 de diciembre de ambos años y pagadero durante los 5 primeros días del mes de diciembre.

Iberostar realizaba diariamente un "barrido" de la cuenta de Balear de Inversiones Financieras. Los saldos diarios se sumaban o restaban según su sentido (deudor o acreedor) al saldo global, siendo éste durante los ejercicios 2013 y 2014 siempre favorable al acreedor (Iberostar). Y, en función del saldo global del día, se calculan los intereses, acumulándose a fin de mes el saldo inicial del siguiente período. La suma de los intereses devengados era objeto de retención e ingreso por parte de Balear de Inversiones Financieras mediante presentación de la autoliquidación del Modelo 123 correspondiente al mes de diciembre de cada año.

2º) El 9 de junio de 2016 se inició un procedimiento de comprobación limitada respecto de Balear de Inversiones Financieras, en cuanto a la obligación de retener por los importes declarados en el Modelo 193 (Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre determinados rendimientos del capital mobiliario. Retenciones e ingresos a cuenta del IS e IRNR), en relación con los ejercicios 2013 y 2014.

Como consecuencia de dichos procedimientos, se dictaron las correspondientes liquidaciones provisionales (notificadas el 7 de noviembre de 2016), procediéndose a regularizar la situación de la contribuyente al entender la Administración tributaria que se había producido un diferimiento de la tributación, derivado del criterio seguido por la comprobada en cuanto a la práctica e ingreso de las retenciones que traían causa del contrato referido.

3º) Frente a tales liquidaciones se plantearon las correspondientes reclamaciones económico-administrativas, que fueron desestimadas por resolución de 30 de julio de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de las Islas Baleares. El TEAR consideró que las liquidaciones habían sido practicadas correctamente en atención al momento del nacimiento de las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta, con arreglo al artículo 63.1 RIS/2004, siendo así que la retención debía practicarse cuando los intereses se reconocen en cuenta, aun cuando el perceptor no reclame su cobro o aunque los rendimientos se acumulen al principal. Por lo que concluye las retenciones debieron practicarse de modo mensual y no anualmente.

4º) Contra dicho acuerdo la reclamante interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, que fue registrado con el nº 419/2021, siendo estimado por sentencia de 11 de enero de 2022 y que constituye el objeto del recurso de casación que ahora nos ocupa.

La sala a quo parte de señalar que el contrato de "cash pooling" aquí examinado no aparece regulado en el ordenamiento jurídico español, sino que corresponde a un tipo negocio fruto de las necesidades prácticas puestas de manifiesto en los grandes grupos de empresa a fin de procurar una mejor gestión de sus efectivos financieros, sin que exista consulta vinculante alguna emitida por la Dirección General de Tributos que se refiera a un supuesto análogo al ahora contemplado. Y considera que las premisas empleadas para alcanzar el resultado de las dos liquidaciones son incorrectas, al no subsumir debidamente la mecánica pactada en el citado artículo 63.1 RIS/2004.

La ratio decidendi de la sentencia a este respecto se contiene en el fundamento de derecho segundo, in fine, con el siguiente tenor literal:

"En el contrato de cuenta corriente remunerada, las partes señalaron como fecha de pago de los intereses el 31 de diciembre de 2013 o los 5 primeros días de diciembre a partir del 2014. Se trata de una exigibilidad anual, a pesar de que el cálculo de estos réditos se efectúe mensualmente. Esta operación automática de compensaciones/cargos en la cuenta corriente centralizada, realizada a diario y calculada mensualmente, no implica que estos saldos de intereses puedan ser exigidos. Esta exigibilidad es la señalada en el precepto citado a los efectos de determinar el momento de nacimiento de la obligación de retener/ingresar a cuenta, y en el asunto que nos ocupa, se producía el 31 de diciembre de 2013 y en los 5 primeros días del 2014, no mensualmente como sostiene la Administración Tributaria".

Tercero. Normas que deberán ser interpretadas.

A estos efectos, la Administración recurrente plantea la interpretación del artículo 63 RIS/2004 (aplicable al supuesto concernido *ratione temporis*, actual artículo 65 RIS/2015), que tiene por objeto el nacimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta, y que prev e lo siguiente:

"1. Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacerán en el momento de la exigibilidad de las rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior.

En particular, se entenderán exigibles los intereses en las fechas de vencimiento señaladas en la escritura o contrato para su liquidación o cobro, o cuando de otra forma se reconozcan en cuenta, aun cuando el perceptor no reclame su cobro o los rendimientos se acumulen al principal de la operación, y los dividendos en la fecha establecida en el acuerdo de distribución o a partir del día siguiente al de su adopción a falta de la determinación de la citada fecha".

Así mismo, considera necesaria la interpretación del artículo 66 RIS/2004 (aplicable al supuesto examinado *ratione temporis*, actual artículo 68 RIS/2015), relativo a las obligaciones del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta, que dispone que:

"1. El retenedor y el obligado a ingresar a cuenta deberán presentar en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, ante el órgano competente de la Administración tributaria, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior e ingresar su importe en el Tesoro Público.

No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinte primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurren las circunstancias a que se refiere el apartado 3.1.º del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

No procederá la presentación de declaración negativa cuando no se hubieran satisfecho en el período de la declaración rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta".

De igual forma, entiende que se ha de interpretar el artículo 318 CCom, que establece que:

"El recibo del capital por el acreedor, sin reservarse expresamente el derecho a los intereses pactados o debidos, extinguirá la obligación del deudor respecto a los mismos.

Las entregas a cuenta, cuando no resulte expresa su aplicación, se imputarán en primer término al pago de intereses por orden de vencimientos, y después al del capital".

Cuarto. *Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.*

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión entiende que el presente recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Aclarar cuándo surge la obligación de retener y pagar a cuenta en el impuesto de sobre sociedades por los intereses derivados de contratos de cuenta corriente o "cash pooling", si mensual o anualmente.

Quinto. *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. Existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque en este litigio se presenta un problema jurídico que trasciende del caso objeto del pleito, con lo que estaría presente la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2.c) LJCA, entendiéndose necesario el pronunciamiento de este Tribunal Supremo, pues son numerosos los casos en que se celebran este tipo de contratos, que, aun siendo atípicos al carecer de regulación normativa, tienen un contenido típico en el tráfico jurídico mercantil, siendo así que la interpretación que se realice de las normas y principios aplicables trasciende sin duda el caso objeto del proceso.

2. Por otra parte, en el presente caso concurre la presunción establecida en el artículo 88.3.a) LJCA, habida cuenta que no existe jurisprudencia que examine las normas aplicadas para un supuesto como el aquí contemplado, siendo conveniente un pronunciamiento de esta Sala determinando el momento en que surge la obligación de retener y pagar a cuenta, cuando los intereses no se cobran, sino que se van acumulando al principal y se van compensando o amortizando las cantidades, en función de las posiciones deudoras o acreedoras de las partes, sin especificar si la compensación debe imputarse al principal o los intereses.

Sexto. *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 63.1 y 66.1 RIS/2004 (actuales artículos 65.1 y 68.1 RIS/2015), en relación con el artículo 318 CCom y 1218 y siguientes CC.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

Séptimo. *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Octavo. *Comunicación inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

Procede comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/1878/2022, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 11 de enero de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, que estimó el recurso nº 419/2019.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Aclarar cuándo surge la obligación de retener y pagar a cuenta en el impuesto de sobre sociedades por los intereses derivados de contratos de cuenta corriente o "cash pooling", si mensual o anualmente.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 63.1 y 66.1 RIS/2004 (actuales artículos 65.1 y 68.1 RIS/2015), en relación con el artículo 318 del Código de Comercio y 1218 y siguientes del Código Civil.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente al tribunal de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

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.