

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089854

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 19 de abril de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7104/2022

SUMARIO:

IS. Deducción por doble imposición de dividendos. *Deducción del 100% de los dividendos o beneficios de entidades participadas en al menos un 5%. Recalificación de préstamos como utilidades percibidas por la condición de socio, categoría no prevista en el TRLIS.* A pesar de que la sentencia recurrida fundamenta la decisión desestimatoria en una argumentación que intitula «(c)uestiones relativas a la valoración de la prueba», es lo cierto que más allá de la apreciación de la verdadera naturaleza de los ingresos puestos de manifiesto en el procedimiento de inspección, en este supuesto late un conflicto jurídico relativo a la posibilidad de calificar una operación con base en una normativa reguladora de otro impuesto y a la determinación del alcance de los mecanismos previstos en la ley reguladora del impuesto sobre sociedades para evitar la doble imposición intersocietaria. Resulta necesario discernir si es posible acudir a una categoría no prevista expresamente en la norma reguladora del IS que resultaba aplicable *ratione temporis* para calificar determinados rendimientos y, en segundo lugar, si la percepción de rentas por parte de una sociedad procedentes de otra en la que tiene una participación superior al 5 por ciento, aunque no pueda calificarse de dividendo o participación en beneficio en sentido estricto, puede disfrutar de una deducción para evitar la doble imposición interna o, tal y como regula hoy la LIS, de una exención. Habida cuenta de que, aunque existen pronunciamientos de esta Sala sobre el precepto concernido, art. 30.2 TRILIS, habiéndose determinado por ejemplo la forma de fijación del porcentaje de participación en la STS de 18 de junio de 2020, recurso n.º 6774/2018 (NFJ078213), no existe una resolución concluyente sobre el alcance de este beneficio y en la que se dilucide si puede calificarse un ingreso percibido por un sujeto pasivo del IS como utilidad derivada de la condición de socio a fin de evitar la aplicación de esta deducción. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si unos ingresos financieros percibidos por una entidad provenientes de otra entidad filial pueden ser calificados en el marco de un procedimiento de regularización, a los efectos de su tributación en el Impuesto sobre Sociedades, como utilidades percibidas por la condición de socio en lugar de como participación en beneficios a pesar de la falta de previsión expresa de esa categoría en la norma reguladora del impuesto y si tal calificación impide la aplicación de la deducción prevista en el artículo 30.2 TRILIS aunque la sociedad filial haya tributado por estas cantidades [Vid., SAN de 23 de mayo de 2022, recurso n.º 732/2019 (NFJ086737) contra la que se plantea el recurso de casación]

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 16 y 30.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 21.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7.1, 12, 13 y 14.

Constitución española, arts. 9, 31 y 103.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA

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: 19/04/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7104/2022

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.: 7104/2022

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. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. Fernando Román García

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 19 de abril de 2023.

HECHOS

Primero.

Preparación del recurso de casación.

1. El procurador don Ramón de la Vega Peña, en representación de la entidad mercantil Varideas, S.L., que actúa asistida del letrado don Manuel de Vicente-Tutor Rodríguez, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 23 de mayo de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo n.º 732/2019 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de junio de 2019 relativa a Impuesto de Sociedades, ejercicios 2007 y 2008.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 1, 16.1.2º y 30.2 del 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 (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"]; 21.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre) ["LIS"]; 7.1, 12, 13 y 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y 9.3, 31.1 y 103 de la Constitución Española ["CE"].

Considera también infringida la jurisprudencia contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 2014 (STS 1608/2014, ECLI:ES:TS:2014:1608) y de 13 de noviembre de 2019 (STS 3677/2019 ECLI:ES:TS:2019:3677), así como la relativa al principio de íntegra regularización.

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, en la medida en que, si la sentencia hubiese considerado el ingreso financiero puesto de manifiesto en el seno de una inspección como participación en beneficios, en lugar de como utilidades percibidas por la condición de socio con arreglo a un precepto de una normativa no aplicable, habría considerado aplicable la deducción pretendida y estimado en su totalidad el recurso.

4. Las normas que entiende vulneradas forman parte del Derecho estatal.

5. Considera que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque concurren las circunstancias recogidas en las letras a), b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], así como la presunción descrita en el apartado a) del artículo 88.3 del mismo texto legal.

Segundo.

Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 30 de septiembre de 2022, habiendo comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, tanto la parte recurrente como el abogado del Estado, quien se ha opuesto a la admisión del recurso con fundamento en que la cuestión litigiosa es estrictamente probatoria, al haber sido necesario valorar la realidad de los servicios prestados entre las sociedades intervinientes en la operación.

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 (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la entidad Varideas, S.L., se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 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 la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [artículo 88.2.a) LJCA]; sienta una doctrina que puede ser gravemente dañosa para

los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA]; fija una doctrina que puede afectar a un gran número de situaciones por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA] y porque ha aplicado normas en las que sustenta su razón de decidir sobre las 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) de la 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 nos lleva a destacar, a efectos de la admisión del presente recurso de casación, la siguiente secuencia de hechos:

Con fecha de 25 de enero de 2012, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid inició actuaciones de carácter general respecto de la entidad recurrente por el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2007 y 2008. En el seno de ese procedimiento inspector, con fecha 14 de noviembre de 2012 fue incoada Acta de disconformidad n.º A02-721661852. Posteriormente, el Jefe de la Oficina Técnica de la citada Inspección Regional, dictó acuerdo de liquidación en fecha 25 de enero de 2013, que fue notificado al obligado tributario.

Como consecuencia de la regularización anterior, en fecha 26 de julio de 2013 se dictó acuerdo de imposición de sanción.

Contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción la interesada presentó ante el TEAR de Madrid las reclamaciones económico administrativas n.º 5817/2013 y 205381/13, que fueron parcialmente estimadas en resolución de 28 de octubre de 2015. En esta resolución se admitió la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos prevista en el artículo 30 TRLIS por entrar los ingresos financieros regularizados en la categoría de "participación en beneficios".

Frente a la resolución del TEAR el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso recurso de alzada que fue estimado por resolución de 11 de junio de 2019 de su Sala 1ª (recurso n.º 3153/2016), que sostuvo que no cabía calificar las cantidades percibidas como dividendos ni como participación en beneficios, sino que se trataba de una utilidad percibida por la condición de socio, de forma que no resulta aplicable la deducción pretendida por el obligado y que había sido admitida por el TEAR de Madrid.

Frente a esta resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo estimó en parte en sentencia de 23 de mayo de 2022, anulando la sanción. Esta resolución judicial, objeto del presente recurso, contiene su ratio decidendi, por lo que a la cuestión planteada en el escrito de preparación se refiere, en el fundamento de derecho segundo, en el que sostiene que la operación que fue calificada por la actora como un préstamo no es tal por cuanto los créditos efectuados derivan de una traspaso de parcelas entre entidades de un mismo grupo y no existen traspasos de fondos que obedezcan a servicios prestados o a cancelación de créditos, no siendo posible practicar la deducción pretendida para evitar la doble imposición de un dividendo puesto que el rendimiento detectado obtenido como consecuencia de su participación en el capital de una sociedad (en este caso Maxland Inversiones, S.L.), no tiene la naturaleza de dividendo o de participación en beneficios.

Tercero.

Normas que deberán ser interpretadas.

A los efectos del enjuiciamiento del presente asunto, resultará necesaria la interpretación del art 30, que regula la deducción para evitar la doble imposición interna, y en concreto de su apartado 2, del Real Decreto Legislativo 4/2004, que establece cuanto sigue:

"2. La deducción a que se refiere el apartado anterior será del 100 por ciento cuando los dividendos o participaciones en beneficios procedan de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea igual o superior al cinco por ciento, siempre que dicho porcentaje se hubiere tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

(...)"

En el mismo sentido, el artículo 21.1 de la LIS de 2014, vigente en la actualidad, contiene una previsión similar al declarar exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan una serie de requisitos.

Seguidamente, el recurrente pretende que se tenga en cuenta lo dispuesto en el artículo 13 LGT, ya que estamos ante un supuesto de calificación:

"Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez".

Interesa también reproducir el contenido del artículo 14 LGT en cuanto lo discutido es la aplicación de un beneficio fiscal que en su momento se configuraba como una deducción y en la actualidad como una exención:

"No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

Por último, en cuanto al concepto de "utilidades percibidas por la condición de socio", es lo cierto que el mismo es contemplado en el artículo 25 de la 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["LIRPF"], que califica como rendimientos íntegros del capital mobiliario los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad entre los que enumera, en su letra d), "(c)ualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe".

Asimismo, la LIS de 2014, como reconoce el recurrente, incluye esta categoría en su artículo 18, dedicado a las operaciones vinculadas, apartado 8, en el que dispone lo siguiente:

"En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor 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 (...):

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma 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 para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de 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."

Cuarto.

Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, precisando que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si unos ingresos financieros percibidos por una entidad provenientes de otra entidad filial pueden ser calificados en el marco de un procedimiento de regularización, a los efectos de su tributación en el Impuesto sobre Sociedades, como utilidades percibidas por la condición de socio en lugar de como participación en beneficios a pesar de la falta de previsión expresa de esa categoría en la norma reguladora del impuesto y si tal calificación impide la aplicación de la deducción prevista en el artículo 30.2 TRILs aunque la sociedad filial haya tributado por estas cantidades.

Quinto.

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

Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque, a pesar de que la sentencia recurrida fundamenta la decisión desestimatoria en una argumentación que intitula "(c)uestiones relativas a la valoración de la prueba", es lo cierto que más allá de la apreciación de la verdadera naturaleza de los ingresos puestos de manifiesto en el procedimiento de inspección, en este supuesto late un conflicto jurídico relativo a la posibilidad de calificar una operación con base en una normativa reguladora de otro impuesto y a la determinación del alcance de los mecanismos previstos en la ley reguladora del impuesto sobre sociedades para evitar la doble imposición intersocietaria. Resulta necesario, a juicio de esta Sala, discernir si es posible acudir a una categoría no prevista expresamente en la norma reguladora del Impuesto sobre Sociedades que resultaba aplicable *ratione temporis* para calificar determinados rendimientos y, en segundo lugar, si la percepción de rentas por parte de una sociedad procedentes de otra en la que tiene una participación superior al 5 por ciento, aunque no pueda

calificarse de dividendo o participación en beneficio en sentido estricto, puede disfrutar de una deducción para evitar la doble imposición interna o, tal y como regula hoy la LIS, de una exención.

Habida cuenta de que, aunque existen pronunciamientos de esta Sala sobre el precepto concernido, artículo 30.2 TRILS, habiéndose determinado por ejemplo la forma de fijación del porcentaje de participación en sentencia de 18 de junio de 2020, dictada en el recurso de casación n.º 6774/2018, no existe una resolución concluyente sobre el alcance de este beneficio y en la que se dilucide si puede calificarse un ingreso percibido por un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades como utilidad derivada de la condición de socio a fin de evitar la aplicación de esta deducción, debe prestarse aquiescencia al recurrente sobre la existencia de la presunción contenida en el artículo 88.3.a) LJCA.

Además, la posible traslación del criterio que se adopte a casos análogos o equiparables, hace posible apreciar asimismo la circunstancia prevista en el artículo 88.2.c) LJCA.

Resta añadir que el hecho de que el precepto señalado se halle derogado no es óbice para apreciar la existencia de un verdadero interés casacional objetivo en la cuestión planteada, pues es notorio que el trasunto del mismo se encuentra en el artículo 21 de la vigente LIS, que establece una exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español sometida a los mismos requisitos que se detallaban en el artículo 31.2 TRLIS. Por este motivo, la solución que se dé al supuesto planteado será extrapolable a los casos regulados por la normativa actualmente vigente.

Lo expuesto lleva a esta Sala a admitir la existencia de una cuestión con interés casacional objetivo que merece un pronunciamiento por parte de la sección de enjuiciamiento competente capaz de dotar de certeza y seguridad jurídica a nuestro ordenamiento.

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 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la 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, en atención a lo expuesto, los artículos 30.2 del 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 (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"]; 18.8 y 21.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre) ["LIS"]; 13 y 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y 25 de la 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"].

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 de la LJCA.

Séptimo.

Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la 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 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/7104/2022, preparado por el procurador don Ramón de la Vega Peña, en representación de la entidad mercantil Varideas, S.L., contra la sentencia dictada el 23 de mayo de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo n.º 732/2019.

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

Determinar si unos ingresos financieros percibidos por una entidad provenientes de otra entidad filial pueden ser calificados en el marco de un procedimiento de regularización, a los efectos de su tributación en el Impuesto sobre Sociedades, como utilidades percibidas por la condición de socio en lugar de como participación en beneficios a pesar de la falta de previsión expresa de esa categoría en la norma reguladora del impuesto y si tal calificación impide la aplicación de la deducción prevista en el artículo 30.2 TRILS aunque la sociedad filial haya tributado por estas cantidades.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 30.2 del 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 (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"]; 18.8 y 21.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre) ["LIS"]; 13 y 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y 25 de la 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"].

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 de la LJCA.

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

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala 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 de la 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.