

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093491

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1050/2024, de 13 de junio de 2024

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.* El debate se ha centrado en la calificación o no de las rentas aludidas como dividendos o participaciones en beneficios. La Sala se remite a la STS de 18 de junio de 2020, recurso n.º 6774/2018 (NFJ078213), que declaró que el dividendo es una porción del beneficio de una entidad mercantil que se destina a los socios o accionistas, siendo la tenencia de acciones o participaciones sociales lo que otorga el derecho a percibir ese reparto. La finalidad de la deducción por doble imposición examinada conlleva que los dividendos por los que se pretende la deducción hayan tributado previamente y vuelvan a ser gravados de nuevo en la renta del sujeto pasivo que pretende la deducción. Es justamente la segunda de dichas tributaciones, la que permite al sujeto pasivo afectado acceder a la deducción con la finalidad, precisamente, de paliar los efectos de esa segunda imposición [Vid., STS de STS, de 7 de octubre de 1998, recurso n.º 472/1993 (NFJ007458)]. En suma, su finalidad es evitar que los mismos beneficios societarios tributen dos veces, una en el impuesto de sociedades de la sociedad que los genera y otra en el de la sociedad que los recibe. Puede haber rentas que no entren en la categoría de dividendo pero que acaben beneficiándose de la deducción si nos hallamos ante una participación en beneficios. De la sentencia de instancia se desprende, por un lado, que el obligado tributario recibe unos trasvases de fondos desde la entidad, bien directamente, bien indirectamente a través de otra entidad. La sentencia recurrida declara que no está demostrado que los fondos procedan de beneficios que hayan tributado en la entidad que los transfiere y tampoco que procedan de una distribución de las reservas, ni consta que otros socios hayan percibido cantidad alguna, por lo que lo percibido por la recurrente no es proporcional a su participación en el capital. El tribunal de instancia señala que el recurrente sostiene que los traspasos recibidos indirectamente a través de la otra entidad vienen reflejados en una cuenta de clientes como pago de los servicios que la recurrente le presta a aquella, los fondos que se reciben de la transmitente figuran contabilizados como préstamo en una cuenta sociedad/socio, que refleja en todo momento la deuda existente entre las sociedades, cuyo saldo se cancela en el ejercicio 2009. La sentencia de instancia ha valorados los hechos y los informes periciales, y no llega a esa conclusión y declara que dichos créditos derivan de un traspaso de parcelas entre las entidades. La operativa descrita «supone un traspaso de bienes y efectivos entre empresas del mismo grupo, pertenecientes a una sola familia, pero son operaciones sin contenido económico real. Tampoco en este caso la contabilización de las operaciones en las cuentas de entidades vinculadas y pertenecientes a una sola familia, son prueba del contenido económico de dichas operaciones». Si bien el ámbito probatorio está vedado en el recurso de casación, no concurren circunstancias que nos lleven a cuestionar la valoración de la prueba, puesto que esta cumple con las pautas exigibles, sin que su valoración sea inmotivada o arbitraria, por lo que la conclusión a la que llega la sentencia de instancia, que no es otra que los fondos percibidos por la recurrente no responden al concepto jurídico de dividendos ni participaciones en beneficios y, siendo así, no es de aplicación la deducción prevista en el art.30.2 TR Ley IS. Así la Sala fija la siguiente doctrina: a los ingresos financieros percibidos por una entidad, provenientes de otra entidad filial, en el marco de un procedimiento de regularización, se les puede aplicar la deducción prevista en el art.30.2 TRILS si son reconducibles a la categoría de dividendos o participaciones en beneficios, de manera que, si los ingresos se perciben por otros conceptos diferentes, no será posible tal deducción [Vid., ATS de 19 de abril de 2023, recurso n.º 7104/2022 (NFJ089854) y SAN de 23 de mayo de 2022, recurso n.º 732/2019 (NFJ086737) que se confirma]

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.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.050/2024

Fecha de sentencia: 13/06/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7104/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/03/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7104/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 13 de junio de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7104/2022, interpuesto por el procurador de los tribunales, don Ramón de la Vega Peña, en representación de la mercantil Varideas, S.L., contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 23 de mayo de 2022, en el recurso núm. 732/2019, sobre impuesto sobre sociedades, ejercicios 2007 y 2008.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

El objeto del presente recurso de casación lo constituye 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 núm. 732/2019 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de junio de 2019 relativa al impuesto sobre sociedades, ejercicios 2007 y 2008.

Segundo. *Hechos relevantes.*

El obligado tributario fue incluido en el Plan de Inspección en el programa 11320 de Promoción y construcción-inmobiliaria-compra económica. 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.

Dicho procedimiento tuvo lugar en paralelo con otro llevado a cabo por el mismo concepto y ejercicios sobre la entidad Maxland Inversiones, S.L. (en adelante, Maxland) y Omary Proyectos Temáticos, S.L. (en adelante, Omary), entidades vinculadas con la recurrente dedicadas a los distintos procesos necesarios para la edificación y promoción inmobiliaria.

El procedimiento concluyó, respecto de la recurrente, con la incoación del acta NUM000 firmada el 8 de noviembre de 2012 en la que, entre otros asuntos, y por lo que se refiere a la presente casación, la Inspección califica ciertos préstamos entre una entidad filial y su socio considerándolos reparto de beneficios. Así, entiende la actuario, que "los trasvases de fondos desde Maxland Inversiones y desde Omary a favor del obligado tributario por unos importes de 195.000 € en 2007 y 864.496€ en 2008 entendemos que no pueden tener otra consideración que distribución de beneficios desde Maxland hasta Varideas. Estos ingresos que se incluyen en la base imponible en la propuesta de regularización, de acuerdo con el artículo 30 del TRLIS entendemos que tiene derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos en un importe del 100%". Con fecha 17 de diciembre de 2012 se dictó acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el acta, en el que la Oficina Técnica de Inspección modifica el criterio aplicado por la actuario en el acta NUM000, señalando que considera que no concurre el presupuesto de hecho previsto en el artículo 30 del TRLIS para la aplicación de la deducción, para evitar la doble imposición interna, ya que no considera tales pagos "participación en beneficios, ya que ni es proporcional a la participación en el capital de MAXLAND, ni perciben su parte correspondiente los demás socios y, sobre todo porque no se ha acreditado que procedan de beneficios que hayan tributado en MAXLAND y que si tributaran ahora en VARIDEAS darían lugar a una doble imposición".

Posteriormente se dictó acuerdo de liquidación en fecha 25 de enero de 2013, que fue notificado al obligado tributario. En él se indica, entre otros extremos: "Según se desprende de lo expuesto en los antecedentes de hecho el capital de las tres sociedades es propiedad al 100% (de forma directa o indirecta) de los cónyuges D. Mariano y D^a Carolina, con una mínima participación de sus cuatro hijos en el capital de VARIDEAS a partir de 2008. D. Mariano figura como administrador de derecho de las tres y en algún momento figura como administradora su cónyuge, pero manteniendo él amplios poderes para la gestión y administración. Ello explica una situación tan atípica en las relaciones comerciales como el hecho de que MAXLAND le venda a VARIDEAS tres parcelas financiándolas al 100 %. Aunque en realidad lo que ocurrió es aún más complejo. La compradora paga al contado a la vendedora el 100 % del precio mediante la entrega de cheques, y poco después la vendedora le hace una transferencia a la compradora por el total del precio. Da la impresión de que se mueve el flujo de dinero y, en su caso, de bienes, sin que exista una clara motivación económica para ello.

Los trasvases de fondos que finalmente recibe VARIDEAS, sin que exista otra causa económica válida para ello, han de ser calificados como utilidades derivadas de su condición de socio de MAXLAND. Y precisamente porque no son proporcionales a su participación en el capital ni se corresponden con lo percibido por otros socios y porque, obviamente no han sido aprobados en Junta de Socios como dividendos no se pueden calificar como tales

y, por tanto, no dan derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición interna, sobre todo, porque no se ha acreditado que procedan de beneficios que hayan tributado en MAXLAND y que si tributaran ahora en VARIDEAS darían lugar a una doble imposición.

Si en el acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el acta se hizo un estudio de las reservas de las que disponía MAXLAND fue para poner en evidencia que ni siquiera cuantitativamente podrían proceder de una distribución de las reservas. Si en algún caso concreto las cantidades percibidas "caben" (como dice el obligado en su escrito) en dichas reservas, ello no demuestra que procedan de las mismas, de hecho tales reservas siguen figurando en la contabilidad por el mismo importe".

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 núm. NUM001 y NUM002, 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: "nos encontramos con unos trasvases de fondos realizados al margen de las normas legales y previsiones estatutarias que no proceden de una distribución de reservas y que no son proporcionales a la participación de VARIDEAS S.L en el capital de MAXLAND INVERSIONES, de manera que, no siendo calificable lo percibido por el socio como "dividendo" ni distribución de beneficios equivalente, no resultará aplicable la deducción por doble imposición pretendida por el obligado tributario y admitida por el TEAR de Madrid, debiéndose por tanto estimar la alegación del Director del Departamento (...)".

Contra 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.

Tercero. La sentencia de instancia.

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 su fundamento de derecho segundo, en el que sostiene: "Es necesario para que el obligado tributario (en este caso Varideas SL) pueda practicarse la deducción para evitar la doble imposición de un dividendo, que el rendimiento que haya obtenido como consecuencia de su participación en el capital de una sociedad (en este caso Maxland Inversiones SL) tenga la naturaleza jurídica de dividendo o de participación en beneficios.

Es evidente que este requisito no concurre.

Se concluye de lo expuesto que no ha sido acreditado que las cantidades recibidas por Varideas tengan la condición de dividendos, ni obedezcan a operaciones de préstamo o a servicios prestados a Omaly y a Maxland".

Mediante auto de fecha 28 de junio de 2022 se resuelve que no procede aclarar ni completar la sentencia.

Cuarto. Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación. La representación procesal de Varideas, S.L. preparó recurso de casación contra la anterior sentencia, por escrito de fecha 22 de septiembre de 2022.

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 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.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 30 de septiembre de 2022.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 19 de abril de 2023, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

" 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 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".

3.- Interposición. La mercantil Varideas, S.L. interpuso recurso de casación mediante escrito de 11 de julio de 2023.

Concluye el escrito de interposición solicitando de esta Sala el siguiente pronunciamiento: "Que, en el marco de un procedimiento de regularización, la calificación de unos préstamos como ingresos financieros percibidos por una entidad provenientes de otra entidad filial en la que han tributado, conforme a su naturaleza, no es otra que la de "participación en beneficios" a los efectos de la corrección de la doble imposición al amparo de la dispuesto en los arts. 30.2 TRLIS y 21.1 LIS.

Que, si ese Alto Tribunal entendiera que en el marco de un procedimiento inspector la calificación de préstamos como ingresos financieros debe ser de "utilidades por la condición de socio", para los contribuyentes del IS tal calificación no impediría la aplicación de los mecanismos para evitar la doble imposición que establezca la ley del impuesto en sus propios términos".

4.- Oposición al recurso interpuesto. El abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito el 25 de septiembre de 2023, oponiéndose al presente recurso, en el cual, frente a las pretensiones del recurrente, tras la debida argumentación, concluye solicitando de esta Sala: "no procede declarar la doctrina que postula la Recurrente. Si se entendiese necesario, sentar alguna, debería ser para precisar que los dividendos o participaciones en beneficios de entidades a que se refieren los arts. 30 TRLIS y 21 LIS, son los que perciben los accionistas o partícipes de entidades societarias en proporción a su participación en el capital social, de conformidad con lo previsto en la legislación mercantil. En cuanto al fondo del recurso, por las razones expuestas en el presente escrito de oposición, esta parte considera que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación".

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 27 de septiembre de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de diciembre de 2023 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 12 de marzo de 2024, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación.

La regularización practicada por la oficina gestora radica en la tributación de ciertos trasvases de fondos que la mercantil recurrente (Varideas S.L) recibidos en los ejercicios fiscales 2007 y 2008 de la mercantil Maxland Inversiones, bien directamente, bien a través de la sociedad Omaly.

La recurrente, perceptora de esos fondos, considera que tales cantidades deben acogerse a la deducción por doble imposición interna, algo que la oficina gestora rechaza.

Segundo. Alegaciones de las partes.

Varideas, S.L. en primer lugar, defiende que los préstamos regularizados como ingresos financieros entre entidades vinculadas socio-sociedad filial en el marco de un procedimiento inspector, tienen naturaleza de distribución o participación en beneficios, asegurando que la interpretación que viene negando la aplicación de la deducción como mecanismo de eliminación de la doble imposición, ha sido la calificación de estos ingresos financieros en virtud de categorías ajenas a la normativa del impuesto sobre sociedades. "Concretamente, el criterio administrativo confirmado por la Sentencia de instancia ha utilizado la calificación de "utilidades derivadas de la condición de socio" (concepto inexistente en el texto del TRLIS) para los préstamos regularizados por la Inspección entre dos sujetos pasivos del IS vinculados cuya relación es la de socio-sociedad filial. Dicha interpretación niega a los ingresos financieros la naturaleza de "participación en beneficios" vetándoles la posibilidad de aplicación de los mecanismos del impuesto para evitar la doble imposición. De esta forma se ha creado una categoría de renta en el IS ex novo, que se encuentra recogida en la normativa reguladora del impuesto".

Defiende que una interpretación literal y teleológica de las normas aplicables se inclina a favor de la aplicación de la deducción por doble imposición en este caso. "Conforme a la normativa general del IS, unos ingresos procedentes de fondos netos obtenidos por una actividad comercial que han tributado en sede de la sociedad filial y que se regularizan por la desconfianza que manifiesta la Inspección por tener su origen en una entidad en la que se posee una participación significativa (negando la operación de préstamo declarada por el contribuyente), solo pueden calificarse como distribución o participación en beneficios para su socio", con la consiguiente aplicación de las normas que en el IS corrigen la doble imposición de dividendos.

Señala que el artículo 25.1 LIRPF prevé una categoría de renta que tributa en el IRPF denominada "Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad", lo cual quiere decir que todas las subcategorías que se distinguen en el precepto, son rentas cuyo fin es retribuir al socio con motivo de la "participación en los fondos propios", incluida la letra d), que es la que, a su juicio se ha aplicado en el presente expediente, y que incluye "cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe".

Aduce que ni el TRLIS ni la actual LIS contienen disposición alguna que enumere categorías de rentas que pueda obtener una sociedad por su participación en los fondos propios de otra entidad. En el TRLIS vigente en los ejercicios 2007 y 2008, el artículo 16.8 disponía tan sólo la referencia al tratamiento de la diferencia en favor del socio como "participación en beneficios" en la proporción que correspondiese al porcentaje de participación en la entidad, estableciendo que: "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".

Afirma que la Administración introduce en el presente expediente la calificación "utilidades derivadas de la condición de socio", partiendo de circunstancias fácticas que nada tienen que ver con las planteadas en el presente recurso.

Por un lado, la resolución y sentencia invocadas por el TEAC se refieren a un sujeto pasivo del IRPF, no del IS.

Adicionalmente, se trata de la calificación de una renta en especie proveniente del disfrute de unos bienes inmuebles por parte del socio, persona física, por lo que considera aplicable lo dispuesto en el artículo 25.1 d) LIRPF.

Extrapolar esta interpretación al IS, sin remisión legal expresa, constituye una infracción del artículo 14 LGT

Dice que la calificación confirmada por la sentencia de instancia choca frontalmente con el principio de legalidad y de estanqueidad normativo. Dicha calificación de "utilidades" infringe asimismo el artículo 14 LGT, por cuanto supone aplicar, por analogía, un precepto de la LIRPF en la calificación de ingresos financieros de las sociedades (y no, el TRLIS o la LIS).

En otro orden de cosas, asegura que nos encontramos con la calificación de una renta por la consideración de inexistencia del negocio jurídico declarado por Varideas (préstamos) sin la invocación de que se tratase de un negocio simulado. El criterio administrativo no ha sido la consideración de la figura de la simulación prevista en el artículo 16 LGT y, sin embargo, mediante una simple calificación de la naturaleza de los ingresos financieros por mor del artículo 13 LGT, pretende anudarle unas consecuencias - imposibilidad de aplicación de la deducción por doble imposición - no previstas en la Ley del impuesto, con un carácter, a su juicio, punitivo.

La interpretación confirmada por la sentencia de instancia ha creado una nueva categoría de renta no prevista en el artículo 30.2 TRLIS ni en la LIS (Ley 27/2014, de 27 de noviembre) vigente a los efectos de la aplicación de su art. 21.1, para conferirle unos efectos contrarios a la corrección de la doble imposición económica, en clara infracción de lo dispuesto en los artículos 13 y 14 LGT, que exige a la Inspección la aplicación de las normas con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, prohibiendo la analogía. "En este caso, el hecho es un trasvase de fondos entre personas jurídicas que, si se decide calificar como beneficios entregados a un socio, debe hacerse con arreglo a las categorías previstas en la propia legislación del IS a los efectos de la aplicación de la corrección de la doble imposición económica intersocietaria (participación en beneficios) y no acudiendo a instituciones jurídicas

ajenas (utilidades), previstas para otro impuesto (IRPF) y a las que se acude con la finalidad no disimulada de privarles de la aplicación de la deducción (hoy exención)".

De la literalidad de los preceptos invocados se deduce que la retribución por la participación en los fondos propios de otra entidad tiene naturaleza de distribución o participación en beneficios.

Tampoco una interpretación teleológica del artículo 30.2 TRLIS podría llevarnos a una conclusión distinta.

La finalidad de la deducción establecida en dicho precepto es evitar que se tribute dos veces por una misma renta en dicho impuesto.

Por ello, "la sentencia de instancia lleva a una situación de enriquecimiento injusto por parte de la Administración, pues supone que una misma renta se someta a doble imposición en el IS (en la sociedad prestamista al haber obtenido los beneficios por su actividad comercial y en la sociedad prestataria por el desplazamiento de los fondos a su favor) en aplicación de una calificación administrativa", en contra claramente del espíritu y finalidad del artículo 30.2 TRLIS.

Mantiene que la interpretación teleológica impide asimismo prohibir la aplicación del actual art. 21.1 LIS o cualquier otro mecanismo previsto para evitar la doble imposición a los sujetos pasivos del IS, incluso tras la introducción del concepto de "utilidades por la condición de socio" en la LIS. En el ámbito del IS, toda retribución de los fondos propios en entidades, por su propia naturaleza, es susceptible de aplicación del art. 21 LIS u otros mecanismos para evitar la doble imposición. "Lo relevante es comprobar, tal y como recogía la resolución del TEAR revocada, que existían en el balance de la filial reservas suficientes y que las mismas habían tributado en el IS por el ejercicio de una actividad comercial".

Sostiene que, si el legislador hubiera pretendido distinguir rendimientos con diferente naturaleza, lo hubiera introducido en la ley y habría justificado los motivos por los que una categoría de renta puede eliminar la doble imposición, y la otra no. Sin remisión normativa, hay que estar al espíritu de la norma, que es evitar la doble imposición en aquellos supuestos en los que existe participación y periodo de tenencia significativos (al menos, un 5% del capital social durante un año).

Posteriormente, en segundo lugar, razona sobre la improcedente interpretación de la sentencia de instancia, a su juicio, en la medida en que es contraria a los principios de íntegra regularización y de buena administración

La calificación de la renta, desde préstamo a ingreso financiero, se produce en el procedimiento de comprobación en virtud de la vinculación entre las partes. Las sociedades que fueron objeto de procedimiento inspector pertenecían a un grupo familiar. En este sentido, la Inspección considera que el préstamo de la filial a la matriz no es tal, porque considera que entre partes independientes no se hubiera producido ese préstamo.

Postula que en el presente supuesto nos encontramos ante una regularización incompleta y asimétrica. La Inspección ha practicado una regularización en el socio persona jurídica sin aplicar el precepto legal que determina la corrección de la doble imposición, lo que ha sido prohibido por el TS en reiterada jurisprudencia en virtud del principio de seguridad jurídica y de buena administración, que exige a las administraciones públicas una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación.

Por ello, asevera que la sentencia de instancia infringe la jurisprudencia en cuanto al principio de íntegra regularización, en su vertiente sustantiva, pues la administración debe atender a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora, alcanzando, tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario.

En suma, concluye la recurrente, la sentencia de instancia atiende a un criterio interpretativo contradictorio con la interpretación que de la cuestión ha realizado el TS, sin atender a la interpretación literal, finalista o sistemática de la norma aplicable, por lo que entiende que la respuesta a la cuestión de interés casacional, deberá ser que unos ingresos financieros percibidos por una entidad provenientes de otra entidad filial regularizados en el marco de un procedimiento de regularización, deben ser calificados como "participación en beneficios", debiendo ser aplicados los mecanismos vigentes para evitar la doble imposición.

La Abogacía del Estado señala que el ATS de 19 de abril de 2023, explica que, en el supuesto, late un conflicto jurídico relativo a la posibilidad de acudir, al calificar determinados rendimientos, a una categoría no prevista expresamente en la norma reguladora del impuesto sobre sociedades aplicable *ratione temporis*, planteándose también, si la percepción de rentas por una sociedad procedentes de otra en la que tiene una participación superior al 5 %, 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.

Afirma que del contenido de la SAN recurrida, se ha de poner de manifiesto que la única cuestión supuestamente dotada de interés casacional que plantea el ATS, no debe ser examinada al ser impertinente, ya que, la infracción en la que se basa, no ha sido relevante ni determinante de la decisión adoptada, como exige el artículo 89.2. d) LJCA. Es suficiente leer la SAN para comprobar que esta no califica las cantidades que la recurrente cobró de su filial de "utilidades derivadas de la condición de socio", ni aplica el artículo 25.1.d) LIRPF. Lo único que dice la SAN es que tales cantidades no eran dividendos.

Ello no obstante, aunque considera que la falta de relevancia de la cuestión que suscita el ATS en su parte dispositiva es insoslayable, subsidiariamente, aborda la misma en su escrito.

En cuanto a la cuestión relativa a si pueden disfrutar de la deducción por doble imposición, las rentas recibidas por una sociedad procedentes de una filial en la que tiene una participación superior al 5 %, aunque no puedan calificarse de dividendo o participación en beneficios en sentido estricto, afirma que esta no se incluye en la parte dispositiva del ATS, aunque se alude a ella en su fundamentación.

Mantiene que, partiendo de lo dispuesto en el artículo 12 LGT, el dividendo, en sentido jurídico y técnico, es la cantidad que percibe el socio, en proporción a su participación, cuando se reparten las ganancias sociales. El artículo 93 LSC contempla la participación en tales ganancias como un derecho del socio, mientras que el artículo 273 de esta ley, establece que la aplicación del resultado de cada ejercicio, la decide la junta general de accionistas. La existencia de un previo acuerdo de la junta general de la sociedad en orden al reparto de dividendos o beneficios con cargo a los resultados del ejercicio anterior no constituye un mero formalismo. Es un presupuesto del propio nacimiento o devengo del derecho del accionista o partícipe al dividendo (Cfr. STS de 30 de mayo de 2013 (RCA 7063/2010)). Si bien la STS transcrita se refiere a la legislación mercantil anterior, sus consideraciones son enteramente trasladables a la regulación de la LSC.

El artículo 3 CC, al que se remite el artículo 12.1 LGT, dice que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, siendo así que el "dividendo", en definición del diccionario de la Real Academia Española es la "Cuota que, al distribuir ganancias una compañía mercantil, corresponde a cada acción".

Por otra parte, el artículo 14 LGT dice que: "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" lo que, puesto en relación con la deducción (actual exención) por doble imposición de dividendos, exige interpretar los términos "dividendos" y "participación en beneficios", nuevamente, de acuerdo con su sentido técnico y jurídico, evitando toda interpretación extensiva.

Señala que, cuando la LIRPF distingue los dividendos o participaciones en beneficios, de otras utilidades que perciban los socios en su condición de tales, no hace sino aplicar el término en su sentido técnico y jurídico, poniendo de manifiesto lo que es obvio: esto es: que no todas las cantidades que perciben los socios de la sociedad tienen que ser dividendos (Cfr. sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional, de 20-7-2016 (Rec. 563/2013)).

En relación con la deducción por doble imposición de dividendos y el significado de este concepto, la STS de 18 de junio de 2020, RCA 6774/2018, ha declarado que: "El dividendo es una porción del beneficio de una entidad mercantil que se destina a los socios o accionistas, siendo la tenencia de acciones o participaciones sociales lo que otorga el derecho a percibir ese reparto", de modo que:

"La finalidad de la deducción por doble imposición examinada -doble imposición económica-, rectamente entendida, conlleva que los dividendos por los que se pretende la deducción hayan tributado previamente y vuelvan a ser gravados de nuevo en la renta del sujeto pasivo que pretende la deducción. Es justamente la segunda de dichas tributaciones, la que permite al sujeto pasivo afectado acceder a la deducción con la finalidad precisamente de paliar los efectos de esa segunda imposición, como efectivamente tiene señalado el Tribunal Supremo (por todas, STS de 7 de octubre de 1998 (RJ 1998, 7899)). En suma, su finalidad es evitar que los mismos beneficios societarios tributen dos veces, una en el impuesto de sociedades de la sociedad que los genera y otra en el de la sociedad que los recibe".

La misma sentencia considera expresamente "atendiendo al contexto normativo", el artículo 25 LIRPF que, dice, "define técnicamente los dividendos" y "guarda indiscutible relación con el artículo 30 del TRLIS".

La redacción de otros preceptos del TRLIS, además de su artículo 30, confirma también que, cuando el legislador habla de "dividendos", está pensando en los dividendos en el sentido jurídico-mercantil, lo que conlleva la existencia de un acuerdo de la junta sobre su reparto. Por ejemplo, el artículo 32 TRLIS, que regulaba la deducción para evitar la doble imposición internacional de los dividendos, ya decía: "En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas". Esta redacción se incorpora al actual artículo 21 LIS que, en el apartado 1 "in fine", dice: "Para la aplicación de este artículo, en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas". Es más, el precepto excluye de la aplicación de la exención: "aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora". Mucho más excluidos lo estarán las cantidades que abone la filial a la matriz sin ser dividendos que, por estar relacionadas con la actividad empresarial, sean gastos deducibles en la misma.

Señala la Abogacía del Estado que la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida no califica las cantidades a las que se quiere aplicar la deducción por doble imposición, de "utilidades derivadas de la condición de socio", ni tampoco aplica el art. 25.1.d) LIRPF. Lo único que dice la sentencia es que no se trata de dividendos.

Insiste que se plantea en este recurso de casación, como cuestión con interés casacional, un debate que, no solo no es determinante del fallo de la sentencia del Tribunal a quo. Ni siquiera se analiza en ella.

Por tanto, se reitera que la cuestión no debería resolverse. No obstante, de forma supletoria, para el supuesto de que estimemos oportuno pronunciarnos, afirma que, para excluir de la deducción por doble imposición a las utilidades derivadas de la condición de socio que no tienen la condición de dividendos o participaciones en beneficios, no hace falta que la LIRPF haga referencia a esta categoría. Tampoco es preciso acudir a esa Ley. Es suficiente con aplicar el artículo 30 TRLIS y los conceptos generales de Derecho mercantil.

En relación con la invocación por la recurrente en su favor, el artículo 14 LGT, sostiene que lo que pretende, es justo lo que este precepto impide. En ese sentido intenta que se lleve a cabo una interpretación extensiva de un beneficio fiscal (la deducción por doble imposición) "hasta el punto de aplicarlo en contra de lo previsto en el precepto que lo regula, a supuestos que nada tienen que ver con lo que dice la norma, la cual - de forma expresa, reiterada y exclusiva-, se refiere a dividendos o participaciones en beneficios. Tanto en sentido técnico y jurídico, como en el sentido usual, los dividendos son exactamente eso: participación en los beneficios de las empresas que corresponde a los accionistas o partícipes, en proporción a su participación y que solo se reparten cuando lo aprueba la Junta General de Accionistas".

En suma, los intereses de préstamos concedidos por las sociedades a sus filiales, o el principal de dichos préstamos al ser devuelto, no son dividendos.

Remarca que "En todo caso, conviene también indicar que la SAN dice, tajantemente, que "no ha sido acreditado que las cantidades recibidas por VARIDEAS tengan la condición de dividendos, ni obedezcan a operaciones de préstamo o a servicios prestados por OMALY y a MAXLAND". No cabe por ello aceptar la tesis de la Recurrente cuando da por sentado que se trataba de ingresos derivados de préstamos. Se recuerda que en casación no es posible revisar los hechos de la instancia, ni la valoración de la prueba llevada a cabo por la Sala "a quo". En este sentido, tampoco cabe aceptar sin más, como afirma la Recurrente, que haya habido una doble tributación".

Por otro lado, señala que "En contra de lo que apunta el escrito de interposición, es totalmente ajena al presente debate, la reciente jurisprudencia relativa al deslinde entre calificación/simulación/ conflicto en aplicación de la norma. La Administración, igual que el Tribunal "a quo", se ha limitado a aplicar el Derecho, calificando jurídicamente el trasvase de fondos entre la Recurrente y su Filial para excluir que se trate de dividendos. No se crea, como afirma VARIDEAS ninguna categoría jurídica de renta no prevista en el TRLIS/LIS. Simplemente, se concluye que las cantidades que percibió VARIDEAS, no eran dividendos"

Abundando en la inexistencia de dividendos "no solo no hubo acuerdo alguno de distribución de resultado y reparto de dividendos adoptado por la Junta de MAXLAND. Tampoco consta que los otros socios de la entidad percibiesen cantidad alguna y la recibida por VARIDEAS, 864.896 €, excedió con mucho la cantidad que le habría correspondido dado su porcentaje de participación en la Filial. Dice la Recurrente que "la retribución de la participación en los fondos propios de otra entidad tiene naturaleza de distribución o participación en beneficios". Pero, en este caso, no consta que hubiese retribución de tal participación".

Discrepa también la Abogacía del Estado de la afirmación de la recurrente según la cual la finalidad de deducción por doble imposición es evitar que se tribute dos veces por una misma renta. El fin de la deducción es evitar la doble tributación, no de cualquier renta, sino de las rentas que la norma describe; en nuestro caso, los dividendos. Como dijo la STS de 18 de junio de 2020, de reiterada cita, invocada ahora por la misma recurrente: "[la] finalidad es evitar que los mismos beneficios societarios tributen dos veces". Sí tiene razón Varideas cuando dice que, si el legislador hubiese querido distinguir rendimientos de diversa naturaleza, lo habría hecho. "Lo que no comprende la recurrente es que así ha sido. Por eso la norma habla, reiteradamente y solamente, de "dividendos o participaciones en beneficios".

Trae a colación el recurso, el principio de regularización íntegra. Sobre este, no se ha planteado ninguna cuestión con interés casacional. En todo caso, no se acaba de ver qué regularización íntegra se pretende. El rechazo de la deducción por doble imposición en Varideas, al no ser dividendos las cantidades que percibió de su filial, no tiene en ésta, consecuencias que deban ser regularizadas. Tampoco se explica en el recurso cuales podrían ser éstas. No se aprecia tampoco el enriquecimiento injusto de la Administración al que se alude. Maxland habrá tributado por la renta que haya obtenido, igual que Varideas tendrá que tributar por la suya. Es más, no es descartable que Maxland se dedujese en su día como gasto en su IS, las cantidades a las que Varideas quiere ahora que se aplique la deducción por doble imposición.

Tercero. El criterio de la Sala.

El artículo 28 de la Ley 43/1985, del Impuesto sobre Sociedades estaba dedicado a la deducción para evitar la doble imposición interna en el caso de dividendos y plusvalías de fuente interna. Es el antecedente del artículo 30 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, que a lo largo del tiempo ha sido modificado en varias ocasiones y que es la norma vigente en los años 2007 y 2008, que son los ejercicios a los que se refiere el presente recurso. Las rentas susceptibles de disfrutar esta deducción son las previstas en los apartados 1, 2 y 3 mientras que en el apartado 4 se recogen las rentas no susceptibles de disfrutar de esta deducción.

El debate se ha centrado en la calificación o no de las rentas aludidas como dividendos o participaciones en beneficios. Por lo cual hay que traer a colación nuestra sentencia de 18 de junio de 2020, RC 6774/2018 en la que hemos declarado que: "El dividendo es una porción del beneficio de una entidad mercantil que se destina a los socios o accionistas, siendo la tenencia de acciones o participaciones sociales lo que otorga el derecho a percibir ese reparto", siendo: "La finalidad de la deducción por doble imposición examinada -doble imposición económica-, rectamente entendida, conlleva que los dividendos por los que se pretende la deducción hayan tributado previamente y vuelvan a ser gravados de nuevo en la renta del sujeto pasivo que pretende la deducción. Es justamente la segunda de dichas tributaciones, la que permite al sujeto pasivo afectado acceder a la deducción con la finalidad, precisamente, de paliar los efectos de esa segunda imposición, como efectivamente tiene señalado el Tribunal Supremo (por todas, STS de 7 de octubre de 1998 (RJ 1998, 7899). En suma, su finalidad es evitar que los mismos beneficios societarios tributen dos veces, una en el impuesto de sociedades de la sociedad que los genera y otra en el de la sociedad que los recibe". Puede haber rentas que no entren en la categoría de dividendo pero que acaben beneficiándose de la deducción si nos hallamos ante una participación en beneficios.

Como hemos dicho, en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 30 se delimita positivamente, qué rentas pueden disfrutar de la deducción, mientras que en el apartado 4 se lleva a cabo la delimitación negativa.

Este último apartado dispone:

"4. La deducción prevista en los apartados anteriores no se aplicará respecto de las siguientes rentas:

a) Las derivadas de la reducción del capital o de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, sin perjuicio de lo previsto en el último párrafo del apartado anterior.

Cuando conjuntamente con las operaciones referidas en el párrafo anterior se produzca la distribución de dividendos o participaciones en beneficios, se aplicará la deducción sobre ellos de acuerdo con las normas establecidas en este artículo.

b) Las previstas en los apartados anteriores, cuando con anterioridad a su distribución se hubiere producido una reducción de capital para constituir reservas o compensar pérdidas, el traspaso de la prima de emisión a reservas, o una aportación de los socios para reponer el patrimonio, hasta el importe de la reducción, traspaso o aportación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará respecto de las rentas distribuidas que se hubieran integrado en la base imponible sin haberse producido respecto de aquéllas la compensación de bases imponibles negativas, excepto que la no compensación hubiese derivado de lo previsto en el apartado 2 del artículo 25 de esta Ley.

c) Las distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.

d) Los dividendos o participaciones en beneficios que correspondan a acciones o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquéllos se hubieran satisfecho cuando con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos.

e) Cuando la distribución del dividendo o la participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible o cuando dicha distribución haya producido una pérdida por deterioro del valor de la participación. En este caso la reversión del deterioro del valor de la participación no se integrará en la base imponible.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando:

1.º El sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a la pérdida por deterioro del valor de la participación se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tributando a alguno de los tipos de gravamen previstos en los apartados 1, 2 y 7 del artículo 28 o en el artículo 114 de esta Ley, en concepto de renta obtenida por las sucesivas entidades propietarias de la participación con ocasión de su transmisión, y que dicha renta no haya tenido derecho a la deducción por doble imposición interna de plusvalías.

En este supuesto, cuando las anteriores entidades propietarias de la participación hubieren aplicado a las rentas por ellas obtenidas con ocasión de su transmisión la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la deducción será del 18 por ciento del importe del dividendo o de la participación en beneficios.

La deducción se practicará parcialmente cuando la prueba a que se refiere este párrafo e) tenga carácter parcial.

2.º El sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente al deterioro del valor de la participación se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concepto de renta obtenida por las sucesivas personas físicas propietarias de la participación, con la ocasión de su transmisión. La deducción se practicará parcialmente cuando la prueba a que se refiere este párrafo e) tenga carácter parcial.

En este supuesto, la deducción no podrá exceder del importe resultante de aplicar al dividendo o a la participación en beneficios el tipo de gravamen que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

corresponde a las ganancias patrimoniales integradas en la parte especial de la base imponible o en la del ahorro, para el caso de transmisiones realizadas a partir de 1 de enero de 2007.

En caso de que el dividendo o participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible por no tener la consideración de ingreso, procederá aplicar la deducción cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a ese dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible de las personas o entidades propietarias anteriores de la participación, en los términos establecidos en este párrafo e).

f) Los dividendos o participaciones en beneficios correspondientes a entidades de la Zona Especial Canaria procedentes de beneficios que hayan tributado a los tipos indicados en el apartado 8 del artículo 28 de esta Ley. A estos efectos, se considerará que las rentas recibidas proceden en primer lugar de dichos beneficios".

El problema, tal como ha llegado a esta instancia, no es tanto si la renta en cuestión tiene o no encaje en la lista de dicho apartado 4, sino más bien, si tiene cabida en los apartados 1 a 3, y más específicamente, si se trata o no de dividendos o participación en beneficios. Esos apartados disponen:

"1. Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en España se deducirá el 50 por ciento de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios.

La base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios será el importe íntegro de éstos.

2. La deducción a que se refiere el apartado anterior será del 100 por ciento cuando los dividendos o participaciones en beneficios procedan de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea igual o superior al cinco por ciento, siempre que dicho porcentaje se hubiere tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año. La deducción también será del 100 por ciento respecto de la participación en beneficios procedentes de mutuas de seguros generales, entidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca y asociaciones.

3. La deducción también se aplicará en los supuestos de liquidación de sociedades, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global del activo y pasivo, respecto de las rentas computadas derivadas de dichas operaciones, en la parte que correspondan a los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital, y a la renta que la sociedad que realiza las operaciones a que se refiere el párrafo anterior deba integrar en la base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 15.3 de esta ley".

De la sentencia de instancia se desprende, por un lado, que el obligado tributario recibe unos trasvases de fondos desde la entidad Maxland Inversiones, bien directamente bien indirectamente, a través de la entidad Omaly, por unos importes totales de 195.000 euros en 2007 y 864.496 euros en 2008. La sentencia recurrida declara que no está demostrado que dichos fondos procedan de beneficios obtenidos por Maxland que hayan tributado, tampoco lo está que proceden de una distribución de las reservas. Por lo demás, no consta que otros socios hayan percibido cantidad alguna, de forma que lo percibido por Varideas no es proporcional a su participación en el capital. El tribunal de instancia señala que el recurrente sostiene que los trasvases recibidos de Omaly vienen reflejados en una cuenta de clientes como pago de los servicios que Varideas le presta a aquella, los fondos que se reciben de Maxland figuran contabilizados como préstamo en una cuenta sociedad/socio, que refleja en todo momento la deuda existente entre las sociedades, cuyo saldo se cancela en el ejercicio 2009. Afirma, igualmente el recurrente, que el Informe pericial aportado en el expediente, respalda sus afirmaciones. Lo cierto es, sin embargo, que la sentencia de instancia ha valorado los hechos y, asimismo, los informes periciales, y no llega a esa conclusión.

En relación con los préstamos, conviene recordar que en el acuerdo de liquidación se refleja que: "En 2007 MAXLAND era acreedor de VARIDEAS SL: el asiento de apertura al 01/01/2007, es de 676.361,45€ y se contabilizan cargos por 72.500,00€ y abonos por 6.000,00€, realizados mediante transferencias o trasvases bancarios entre ambas sociedades (dichos movimientos bancarios se registraron en las cuentas bancarias de ambas sociedades), así resulta un saldo inicial del 2008 de 742.861,45€. Por tanto, ha habido un traspaso de fondos neto de 66.500€ de MAXLAND a VARIDEAS en ese ejercicio.

En el ejercicio 2008, MAXLAND sigue siendo acreedora de VARIDEAS, transfiere o traspasa, mediante cuentas bancarias, la cantidad de 799.000,00€ y recibe de VARIDEAS, también por cuenta bancaria la cantidad de 14.004,40€. Por tanto, ha habido un traspaso de fondos neto de 784.996€ de MAXLAND a VARIDEAS en ese ejercicio. (...)

A 31/12/2008, después de la contabilización de las cesiones de créditos o deudas, VARIDEAS debe a MAXLAND la cantidad de 22.857,51€".

La sentencia de instancia declara que dichos créditos derivan de un traspaso de parcelas entre las entidades. La operativa descrita "supone un traspaso de bienes y efectivos entre empresas del mismo grupo, pertenecientes a una sola familia, pero son operaciones sin contenido económico real. Tampoco en este caso la

contabilización de las operaciones en las cuentas de entidades vinculadas y pertenecientes a una sola familia, son prueba del contenido económico de dichas operaciones".

Nos venimos moviendo, por tanto, en el ámbito probatorio, espacio en el cual el margen de actuación por nuestra parte está limitado. En esta ocasión no concurren circunstancias que nos lleven a cuestionar la valoración de la prueba, puesto que esta cumple con las pautas exigibles, sin que su valoración sea inmotivada o arbitraria. Es por ello por lo debemos recordar la conclusión a la que llega la sentencia de instancia, que no es otra que los fondos percibidos por Varideas no responden al concepto jurídico de dividendos ni participaciones en beneficios y, siendo así, no es de aplicación la deducción prevista en el artículo 30.2 del TRLIS.

Por todo ello la doctrina que fijamos es la siguiente: a los ingresos financieros percibidos por una entidad, provenientes de otra entidad filial, en el marco de un procedimiento de regularización, se les puede aplicar la deducción prevista en el artículo 30.2 TRILS si son reconducibles a la categoría de dividendos o participaciones en beneficios, de manera que, si los ingresos se perciben por otros conceptos diferentes, no será posible tal deducción.

Cuarto. *Resolución de la pretensión de las partes.*

Varideas, S.L., solicita que dictemos sentencia por la que, estimando el recurso, revoquemos la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 23 de mayo de 2022 recaída en el recurso núm. 732/2019 y todos los actos por ella confirmados.

La Abogacía del Estado rechaza que la doctrina pretendida por la recurrente pueda ser declarada. "No cabe dar por supuesta la existencia de unos préstamos que la SAN dice expresamente que no se han acreditado. En todo caso, los préstamos, no son participaciones en beneficios; no conllevan participación en los fondos propios de la sociedad prestataria. La DDI se circunscribe, porque así lo dice expresamente la normativa que la regula, a los dividendos o participaciones en beneficios, que presuponen la participación en los fondos propios de la entidad y se reparten, con el correspondiente acuerdo de la Junta de accionistas, por definición, en proporción a la participación que tiene el accionista o partícipe en ese capital. Las cantidades que, por otros conceptos, pueden recibir las sociedades de sus filiales, no se pueden amparar en esta deducción".

Dice que, si se entendiese necesario fijar alguna doctrina, debería ser para precisar que los dividendos o participaciones en beneficios de entidades a que se refiere el artículo 30 TRLIS, son los que perciben los accionistas o partícipes de entidades societarias en proporción a su participación en el capital social, de conformidad con lo previsto en la legislación mercantil.

En cuanto al fondo del recurso, considera que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación.

Por todo ello, acogiendo también las alegaciones de la Abogacía del Estado en relación con la invocación por la recurrente, en su favor, del artículo 14 LGT y, asimismo, con respecto a la aplicación al caso del principio de regularización íntegra, declaramos la desestimación del recurso de casación.

Quinto. *Costas.*

En relación con las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA.

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 recogidos en el fundamento de derecho tercero.

Segundo.

No haber lugar el recurso de casación núm. 7104/2022, interpuesto por el procurador de los tribunales, don Ramón de la Vega Peña, en representación de la mercantil Varideas, S.L., contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 23 de mayo de 2022, en el recurso

núm. 732/2019, sobre impuesto sobre sociedades, ejercicios 2007 y 2008, de forma que las resoluciones y actos recurridos quedan confirmados.

Tercero.

Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.

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.