



Roj: **SAN 4115/2018** - ECLI: **ES:AN:2018:4115**

Id Cendoj: **28079230022018100470**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **22/10/2018**

Nº de Recurso: **438/2015**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000438 /2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04487/2015

Demandante: PROMOCIONES DEL SAZ SL

Procurador: JUAN ANTONIO BARRANCO FERNÁNDEZ

Letrado: FERNANDO DE VICENTE

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a veintidos de octubre de dos mil dieciocho.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº **438/2015** seguido a instancia de PROMOCIONES DEL SAZ SL, que comparecen representadas por el Procurador D. Juan Antonio Barranco Fernández y asistido por Letrado D. Fernando de Vicente, contra la Resolución de del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de abril de 2015 (RG 3195/2012); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 882.833,66 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 22 de julio de 2015, se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de abril de 2015 (RG 3195/2012).



SEGUNDO.- Tras varios trámites se formalizó demanda el 7 de diciembre de 2015. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 22 de enero de 2016.

TERCERO.- Se presentó escrito de conclusiones el 11 de febrero de 2016 -al que se adjuntó el acta de disconformidad relativa a LEDGER SYSTEMS SL ejercicio 2006-, contestado por la Abogacía del Estado. Posteriormente presentó escrito el 27 de febrero de 2017, aportando el Acuerdo de liquidación, del que se dio traslado a la Abogacía del Estado que presentó escrito el 8 de marzo de 2017. Y un nuevo escrito 17 de octubre de 2017 del que también se dio traslado a la Abogacía del Estado, que presentó escrito el 30 de octubre de 2017. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 11 de octubre de 2018.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Sobre la Resolución recurrida.

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAC 9 de abril de 2015 (RG 3195/2012), que confirma el Acuerdo de liquidación correspondiente al IS ejercicio 2006 de la entidad recurrente.

Se han dictado sentencias que guardan conexión con lo ocurrido, por lo que procede realizar una descripción sucinta de los hechos:

1.- En el Acuerdo de liquidación se regularizó la situación de la recurrente por las siguientes razones:

-Se consideró que la entidad de PROMOCIONES DEL SAZ SL era una sociedad patrimonial, entre otras razones, porque presentó la autodeclaración correspondiente al ejercicio 2006 como sociedad patrimonial. Declarando como *"naturaleza predominante del activo" la de "bienes no afectos a actividades económicas"*. -p. 13 del Acuerdo de liquidación-. Además, se indicaba, que de la contabilidad aportada resultaba que *"más de la mitad de su activo no estaba afecto a actividades económicas"*. De hecho, la sociedad demandante declaró como sociedad patrimonial en los ejercicios 2005 y 2006, pasando a declarar por el general en el ejercicio 2007.

-La entidad PARQUE TECNOLOGICO TOLEDO NORTE SA (PTTN) perteneciente en un 89,07 % a la sociedad demandante y en un 10,93% a LEDGER SYSTEMS SL, acordó el 6 de marzo de 2006, distribuir *"una cantidad a cuenta de dividendos por los beneficios obtenidos por la compañía en el ejercicio 2005"*. En concreto, se acordó distribuir entre los socios 78.050.000,00 € en proporción a su participación en la sociedad. Lo que supuso que PROMOCIONES DEL SAZ SL obtuviese un ingreso en el ejercicio 2006 de 69.519.000 €.

-Consta que PTTN declaró como sociedad patrimonial en los ejercicios 2005, 2006 y 2007. Y que LEDGER SYSTEMS SL también declaró como sociedad patrimonial en los ejercicios 2005 y 2006, pasando a declarar en el régimen general en el ejercicio 2007.

-Al inspeccionar a PTTN, la administración llegó a la conclusión de que dicha sociedad debió declarar en el régimen general, por no reunir los requisitos del art. 61.1.a) del TRLIS, es decir, más de la mitad de su activo estaba afecto a la realización de actividades económicas.

-La actuación de la Administración dio lugar, en lo que ahora nos interesa, a un Acuerdo de liquidación correspondiente al ejercicio 2005, en relación con PTTN. La regularización se efectuó por entender que PTTN no era una sociedad patrimonial, sino una entidad sujeta el régimen general del IS.

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

-Por otra parte, la Inspección dictó un segundo Acuerdo de Liquidación en relación con las Retenciones a Cuenta/Ingresos sobre el Capital Mobiliario (IS) ejercicios 2005/2006 y 2007. Este Acuerdo dio lugar a la **SAN (2ª) de 1 de octubre de 2015 (Rec. 296/2012)**, que fue anulado, por estimar que concurría prescripción. Esta sentencia fue recurrida en casación, dictándose **STS de 22 de enero de 2018 (Rec. 3865/2015)**, confirmando la sentencia.



-Relatado lo anterior, debemos ahora describir la regularización efectuada. Pues bien, como se infiere de las pp. 14 y ss. del Acuerdo de liquidación, la recurrente hizo constar en su contabilidad un "ingreso financiero" de 69.519.000 €. Sin embargo, *" dicho concepto no fue incluido entre los rendimientos de capital mobiliario (casilla 707) a consignar en la declaración"*.

Se razona que al ser PROMOCIONES DEL SAZ una sociedad patrimonial, debió declarar el rendimiento de capital mobiliario y, al proceder de una entidad recurrente en territorio español, debieron multiplicarse por 140%, resultando un rendimiento neto de capital mobiliario no declarado a imputar de 97.326.000 €, según lo dispuesto en el art 23.1.b) del Texto Refundido de la TRLIRPF (3/2004). Por ello *" debe incrementarse la parte general de la base imponible declarada al obligado tributario en 97.326.600 €"*. Sin perjuicio del juego de la deducción por doble imposición del art 81 del TRLIRPF, por lo que procedía minorar *" la cuota íntegra comprobada con la aplicación de una deducción por doble imposición de dividendos por importe de 27.807.600 €"* e incrementando las retenciones declaradas en 10.427.850 €.

SEGUNDO.- Sobre la regularización efectuada.

A.- Lógicamente, tanto la Inspección como la recurrente, en sus recursos partieron de la base de que PTTN era una sociedad sometida al régimen general.

En concreto, la Inspección y el TEAC siempre sostuvieron que estábamos ante un supuesto en el que una entidad sujeta al régimen general (PTTN), abonó un dividendo a una sociedad sujeta el régimen de entidades patrimoniales (PROMOCIONES DEL SAZ)

En su demanda, lo que defendió la recurrente, partiendo de que PTNN estaba sujeta al régimen general, era que ella, en realidad, era una entidad que también debió declarar en el régimen general, no en el patrimonial. Esto es lo que resolvió el TEAC y lo que, en esencia, se planteaba en la demanda. Con ello buscaba la recurrente una regularización similar a la que se hizo con LEDGER SYSTEMS SL -de aquí que aportase las actuaciones de la inspección relativas a esta entidad-. En este caso se aplicó a la entidad, el régimen de sociedades de reducida dimensión -aunque había declarado en el régimen de sociedades patrimoniales- la consecuencia es que se le aplicó el tipo del 35% y la deducción por doble imposición interna del 100% del art 30.2 del TRLIS.

En consecuencia, en el motivo primero de la demanda se sostenía por la recurrente que era una sociedad sometida al régimen general, para ello sostenía que, en lugar de estar al valor contable, debía estarse al valor patrimonial, para ver si más del 50% de su activo estaba o no afecto a una actividad económica. Además, se sostenía que, si PTTN tributaba en el régimen general -como mantenía la inspección-, también la entidad recurrente debía tributar en el régimen general. Y, por último, se decía, que considerando que PTTN fuese una sociedad patrimonial, sus beneficios, procedentes de una actividad económica, *" se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas de la misma sociedad que los recibe"*.

Lógicamente, la estrategia procesal de la recurrente venía determinada por la **SAN (2ª) de 16 de julio de 2015 (Rec. 296/2012)** que, recordemos, declaró que PTTN era una sociedad sujeta al régimen general. Ahora bien, anulada aquella sentencia y dictada la nueva **SAN (2ª) de 12 de junio de 2017 (Rec. 295/2012)**, la argumentación y la estrategia de la recurrente cambió. Sosteniendo ahora que acepta lo acordado por la Administración y que, en efecto, es una sociedad patrimonial. Pero afirma que los dividendos que reparte una sociedad patrimonial a otra sociedad patrimonial no se integran en la base imponible de esta última en aplicación de lo establecido en el art 62 del TRLIS.

En efecto, en el escrito solicitando la unión a los autos de la **SAN (2ª) de 12 de junio de 2017 (Rec. 295/2012)**, por su relevancia para el caso, razona que la regularización efectuada no fue sino consecuencia de considerar a PTTN como sociedad sujeta al régimen general, pues *" los dividendos satisfechos por una entidad patrimonial (PTTN) a otra sociedad también patrimonial (PROMOCIONES) están exentos de tributación en el IS de ésta última"*.

La Abogacía del Estado, a quien se dio traslado del escrito, sostiene que no cabe admitir las nuevas alegaciones al haber precluido el trámite de conclusiones. Afirma que la sentencia dictada por esta Sala deja sin sentido los razonamientos de la recurrente y que con el nuevo escrito de pretende desplazar el objeto del proceso para sustituirlo por otro. Afirma, además, que seguiría siendo de aplicación el régimen del IS al tratarse de un reparto de dividendos de una sociedad patrimonial a otra.

Se plantean por lo tanto dos cuestiones: una de índole procesal, ¿puede la recurrente alterar sus alegaciones tras el trámite de conclusiones? Otra de índole sustantivo, ¿es correcta la regularización efectuada una vez que es firme que la sociedad que reparte los dividendos es una sociedad patrimonial, al igual que la recurrente?

B.- Sobre la cuestión procesal cabe razonar lo siguiente:



En nuestra opinión, vistos los términos del debate, tal y como han quedado descritos, lo que debemos plantearnos es si procede tener en cuenta lo acordado por la **SAN (2ª) de 12 de junio de 2017 (Rec. 295/2012)**, que es firme, y en la cual se declaró que PTTN era una sociedad patrimonial, no sujeta al régimen general, tal y como había entendido la Administración.

Al regular la presentación de documentos, el art. 271.1 de la LEC, adaptado al procedimiento contencioso-administrativo, implica que, en principio, no cabe que concluida la fase de conclusiones, no puede admitirse a las partes "ningún documento". No obstante, el art 271.2 de la LEC dispone que, por excepción, las "sentencias o resoluciones judiciales, dictadas o notificadas en fecha no anterior al momento de formular la conclusiones, siempre que pudieran resultar condicionantes o decisivas para resolver en primera instancia o en cualquier recurso". En estos casos, el Tribunal resolverá en sentencia sobre la admisión y, nos parece muy relevante la expresión, "el alcance del documento".

Que el documento es una sentencia, además firme, es de fecha posterior a las conclusiones y puede resultar condicionante del resultado del litigio es algo evidente. Ahora bien, es cierto que, como consecuencia de esta sentencia, la parte recurrente ha dado un giro radical a su argumentación y ha pasado de afirmar que era una sociedad sometida al régimen general, a la afirmación de que es una sociedad patrimonial, aceptando el criterio de la Administración.

La Abogacía del Estado sostiene que la recurrente está alterando los términos del debate. En efecto, la recurrente, que mantiene su petición de anulación, ha procedido a modificar los motivos, pues ha pasado de negar a considerar correcta la calificación realizada por la Administración de la sociedad como patrimonial, allanándose en éste punto.

Ahora bien, no creemos que estemos ante un supuesto de *mutatio libelli* prohibido por el art. 412 de la LEC, pues siendo cierto que conforme a dicha norma las partes no pueden alterar el objeto del proceso - art 412.1 LEC-; no lo es menos que el art. 412.2 de la LEC establece que lo anterior se entiende sin perjuicio de "la facultad de formular alegaciones complementarias en los términos previstos en la presente ley".

Y es que, en efecto, el art. 400.1 de la LEC, que insiste en la posibilidad de alterar los términos del debate, establece también que dicha prohibición lo será "sin perjuicio de las alegaciones complementarias o de hechos nuevos o de nueva noticia permitidos en esta Ley en momentos posteriores a la demanda y a la contestación". Siendo precisamente uno de dichos supuesto el art. 271 de la LEC que incorpora al proceso un nuevo documento, sobre cuyas consecuencias, lógicamente, puede argumentar quien lo presenta. Para evitar cualquier indefensión, el mismo art. 271 dispone que se dará traslado a las partes por cinco días para que "puedan alegar y pedir lo que estimen conveniente".

En suma, nos parece que en el caso de autos no estamos ante un supuesto de *mutatio libelli* prohibida.

C.- En cuanto a la cuestión sustantiva cabe afirmar:

Sin duda alguna, la regularización efectuada por la Inspección y confirmada por el TEAC en la que se partió de un dividendo repartido por una sociedad de régimen general a otra de régimen patrimonial era correcta.

El problema es que, partiendo de la firmeza de nuestra sentencia y de su efecto positivo de cosa juzgada - **STS 26 de junio de 2018 (Rec. 299/2016)** -, el dividendo fue repartido por una sociedad patrimonial a otra sociedad patrimonial.

El reparto de dividendos de la sociedad patrimonial a sus socios se encuentra regulado en el art. 62 TRLIS - antiguo art. 76 LIS-. Dicha norma establece en los que nos interesa que:

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

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

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



Es nuestro caso, tras nuestra sentencia, es claro que el beneficio repartido por la sociedad patrimonial PTTN se obtuvo en 2005 y se repartió en 2006, por lo tanto, el beneficio se obtuvo en un ejercicio en que fue " *de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales*". El beneficio se repartió en el ejercicio 2006, pero lo relevante es cuando se obtuvo. En todo caso, la misma Administración sostiene respecto de PTTN que no hubo un cambio significativo en su patrimonio en el ejercicio 2006. Así, en la p. 29 del Informe de disconformidad se afirma que " *en 2006 y 2007 no hay grandes cambios patrimoniales, pues la entidad reparte los fondos derivados de las transmisión y se disuelve antes de concluir el año 2007,...*".

Partiendo de la anterior premisa, el problema consiste en determinar si debemos aplicar el apartado a) o el b). La Abogacía del Estado sostiene que el b), pero omite que la Inspección no permitió aplicar el art 30 del TRLIS, por lo tanto, en el fondo, al pedirnos que apliquemos esta apartado, nos está pidiendo una aplicación parcial, no completa, del precepto.

En todo caso, la Sala considera que debe aplicarse el apartado a) y no el b) que, en nuestra opinión, se refiere a supuestos en los que una sociedad patrimonial distribuye dividendos a una sociedad sometida al régimen general, no al supuesto enjuiciado.

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

Lo cual es lógico, pues en el régimen de las sociedades patrimoniales, el impuesto satisfecho actúa con carácter liberatorio y definitivo.

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

No es extraño por ello, que los Tribunales se pronuncien en la misma línea. Así, la **STSJ del País Vasco de 11 de octubre de 2019 (Rec. 994/2008)**, aplicando una normativa distinta pero de idéntica *ratio* sostiene que " *la actual sociedad patrimonial sí tributa por el IS, y es en cambio el socio el que, para evitar esa doble imposición del beneficio, -que tributaría en otro caso como renta de la sociedad que lo distribuye y como dividendo de la perceptora-, queda eximido de incluirlo en la base imponible*".

Las anteriores razones nos llevan a la estimación de la demanda

TERCERO.- Sobre las costas.

Procede imponer las costas a la parte demandada - art 139 LJCA-

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

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

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá



acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D.MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ