

**DOCTRINA Y CRITERIOS DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO**

Criterio **1** de **2** de la resolución: **05895/2011/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Tercera**

Fecha de la resolución: **31/10/2014**

Asunto:

Impuesto sobre Sociedades. Devolución de aportaciones. Determinación de la cuantía. Reglas de

Criterio:

Los dividendos satisfechos por una sociedad mercantil con posterioridad a que se hayan producido pérdidas con cargo a fondos propios, tendrán la consideración de devolución indirecta de aportaciones que pueda considerarse restitución a los actuales propietarios, perceptores de los dividendos, aplicados al saneamiento de pérdidas. Esa cuantía puede determinarse bien atendiendo a la aportación de los propios a la sociedad (capital, primas de emisión, aportaciones para compensación de pérdidas de los propietarios que soportaron en su momento dicha inversión, vía coste de adquisición de la participación), o bien a las circunstancias del caso. Determinada esta cuantía que debe calificarse como restitución indirecta, la devolución fiscal debe realizarse aplicando el art. 15.4 TRLIS, de forma que las cuantías percibidas minoren integrándose eventuales excesos sobre el valor contable en la base imponible sin derecho a deducción.

Nota: Criterio reiterado.

Referencias normativas:

RDLeg 4/2004 Texto Refundido Impuesto sobre Sociedades
15.4

Conceptos:

Base imponible
Capital: disminución
Cuantía
Devoluciones
Dividendos
Impuesto sobre sociedades
Prima de emisión
Socio/partícipe
Valor teórico-contable

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (31/10/2014), el Tribunal Económico-Administrativo Central, en la Sala de lo Contencioso, ha resuelto la reclamación que en única instancia ha interpuesto la entidad **GRUPO C... SA**, con I

dominante del Grupo Fiscal núm. a/01 (en adelante el obligado tributario), y en su nombre notificaciones en ... frente a Acuerdo de liquidación dictado por el Jefe Adjunto de la Oficina T Grandes Contribuyentes, Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la AEAT, en fecha concepto Impuesto sobre Sociedades, régimen de consolidación fiscal, ejercicios 2005, 2006 y 2 ingresar de 56.379.139,62 €.

Cuantía de la reclamación: 32.068.615,83 €

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: El día 20 de julio de 2009 se inician actuaciones inspectoras de carácter general a su tributación por el Impuesto sobre Sociedades, Régimen de consolidación fiscal, en los ejercicios a 31 de diciembre). En dichos ejercicios el Grupo estuvo formado, además de por sus sociedades dependientes:

SEGC

NTH, SA

CV

DRE

CS

CCP, SA

TEC

S, SA

LSRE

El 5 de octubre de 2011 se firmaron diversas actas referentes a los conceptos tributarios objeto en disconformidad, A02 nº ..., atinente a la tributación del grupo por el I.Sociedades, ejercicios 2010 y 2011, que hace constar que durante las actuaciones se han producido dos dilaciones con una duración de 1 año y 1 aplazamiento por parte del obligado tributario, que a su juicio no deben ser computadas a efectos de las actuaciones inspectoras. Por otra parte se pone de manifiesto que el día 28 de octubre de 2010 se firmó el Acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección que fue notificado el 29 de octubre de 2010, y en el que se acordó la ampliación por doce meses adicionales del procedimiento de inspección relativas al Impuesto sobre Sociedades.

En el Acta de disconformidad se realizan las siguientes propuestas de ajuste respecto de los datos:

1. En relación con las bases imponibles declaradas por la sociedad dependiente **SEGC**.

1.1. La sociedad instrumentó parte de los compromisos por pensiones asumidos con el conyugado y sus directivos mediante un contrato de seguro denominado "**Assvgt**" cuya prestación asegurada es la vida, siendo la modalidad de seguro el denominado "Seguro Temporal Renovable". Los importes de los seguros fueron contabilizadas en la cuenta 64900000 "Atenciones sociales" sin que **SEGC** imputase fiscalmente a las personas a quienes se vinculan las prestaciones, ni practicase ajuste positivo para la determinación de las bases imponibles del I.Sociedades. El actuario propone un incremento de dichas bases por los importes concernidos, las contribuciones para la cobertura de las contingencias se hayan imputado fiscalmente a las prestaciones.

1.2. Con causa en uno de los diversos conceptos que integran las primas correspondientes a los servicios de extinción de incendios, la sociedad había percibido de los asegurados una parte proporcional al resto de la prima en concepto "Arbitrio de bomberos" que fue incluido en los importes de las bases imponibles del I.Sociedades ni del Impuesto sobre las Primas de Seguros de Fuego en la cuenta 47840000, cargándose contra su saldo los pagos por anticipos a cuenta, liquidados definitivamente a la Gestora de Concursos para la Contribución a los Servicios de Extinción de Incendios, considerando el saldo de la cuenta 47840000 al final de cada uno de los ejercicios comprobados (2006) bien disminución (2007) de las correspondientes bases imponibles del I.Sociedades declaradas.

dicho concepto se trata de un servicio de protección cuyo riesgo entra dentro de las actividades a

1.3. La empresa entregó a sus pensionistas (antiguos empleados de la entidad que ya no por consecuencia tampoco perciben retribución alguna) lotes de navidad cuyo coste fue con "Atenciones sociales" y considerado como gasto fiscalmente deducible sin realizar imputación ajuste positivo alguno para la determinación de la base imponible del I.Sociedades por este con dichos gastos constituyen liberalidades fiscalmente no deducibles, por lo que se propone incrementar las bases imponibles en los importes de esos lotes de navidad entregados a pensionistas.

1.4. **SEGC** celebra periódicamente "convenciones" consistentes en viajes de carácter lúdico del mundo que ella sufraga, en las que participan los agentes que más han destacado en la venta directivo. El coste de los viajes fue considerado por la sociedad como retribución en especie a l directivo concernido (incluyendo acompañantes de los mismos) practicando los correspondientes viajes participaron también otras personas como acompañantes de los guías, sufragando correspondientes, que luego fueron deducidos fiscalmente. El actuario propone incrementar las importe de los gastos de viajes de personas que no eran empleados de la entidad, sino que v guías, por considerarlos liberalidades fiscalmente no deducibles.

1.5. En el acta de disconformidad A02 ... que simultáneamente se incoa a **SEGC** en rel modificó el porcentaje de prorrata del ejercicio 2006, determinándose un mayor IVA soporte incrementar la base imponible declarada en el I.Sociedades 2006 por dicho importe, que ya n mayor IVA soportado deducible del mismo ejercicio.

2. En relación con las bases imponibles declaradas por la sociedad dependiente **NTH, SA**.

2.1. La sociedad contabiliza como menores ingresos por primas los importes cobrados c extinción de incendios, en la cuenta 47840000, sin realizar al respecto ningún ajuste extracon imponibles por el I.Sociedades. El actuario propone aumentar las bases imponibles en dichos imp la expuesta en el anterior apartado 1. 2

2.2. En los ejercicios objeto de comprobación **NTH, SA** contabilizó en la cuenta 62210 inmuebles" y en consecuencia, dedujo fiscalmente, importes correspondientes a gastos en obra cuyos respectivos contratos tenían una duración de diez años, por lo que debieron ser activados disconformidad se propone incrementar las bases imponibles de dichos ejercicios en el im deducibles, admitiendo la deducción de sus amortizaciones al 10% anual.

2.3. **NTH, SA** contabilizó en la cuenta 67210000 "Otros gastos extraordinarios", trabajos q deberían haberse activado. En el Acta se propone idéntica regularización a la expuesta en el ant

3. Correcciones a la determinación de la base imponible del grupo fiscal.

3.1. Antecedentes generales.

La sociedad **SSEGC** adquirió el 30 de diciembre de 1999 la empresa **M, SA**, a un tercero (**GRU pesetas (equivalentes a 6.010.121,04 €)**, si bien el transmitente se comprometió a asumir el paq técnicas, lo que motivó pagos por 20.460.000,00 € en los años 2002 y 2003 en favor de la adquiere

En el año 2001 **SSEGC** aportó una rama de actividad consistente en su "negocio asegurador" contable del mismo, 18.000.000 €.. Al mismo tiempo **M, SA** pasa a denominarse **SEGC** manteniend pasa a denominarse **GRUPO C ... SA** manteniendo también su NIF...

La participación de **GRUPO C ...SA** en **SEGC** ha sido siempre del 100%.

3.2. Situación hasta el año 2000

Esa sociedad participada, denominada **SEGC** desde 2001, obtuvo resultados negativos hasta e cuatro operaciones de saneamiento para compensar pérdidas que alcanzaron un importe de 239.554.052,08 €, con el siguiente detalle:

Ejercicio saneamiento	Ejercicio de las pérdidas	Importe en ptas
1998	1997 y anteriores	2.827.450.564
1999	1998	22.034.070.946
2000	1999	9.598.594.004
2001	2000	5.398.393.996

a) El saneamiento realizado en el ejercicio 1998 fue, de acuerdo con la inscripción realizada e Capital suscrito por 2.796.358.507 ptas, a Prima de Emisión por 18.000.000 ptas, y a Reservas l ptas. Tras lo cual se aumentó el capital en 2.796.000.00 ptas, que fue suscrito por sus accionistas

b) El saneamiento realizado en el ejercicio 1999 fue, por una parte, con cargo a todas las propios a 1 de enero de 1999, que eran 3.000.001.946 ptas de capital, 600.000.000 ptas de Res Reservas voluntarias. Para ello, se redujo el capital a 0 para inmediatamente ampliarlo a 3.5 emisión de 7.750.000.000 ptas, totalmente suscritos y desembolsados por su nuevo propietario, (22.034.070.946 ptas saneados en 1999, 11.296.007.000 ptas habían sido aportados en (3.000.001.946 ptas de capital, 600.000.000 ptas de Reserva legal, 10.696.007.000 ptas de Re ptas procedían de la prima de emisión aportada por **GRUPO ACX, SA** en el propio ejercicio 1999

c) El 30 de diciembre de 1999 **SSEGC** adquirió la totalidad de acciones a **GRUPO ACX, SA**. E el capital de 3.500.000.000 ptas a 0, para ampliarlo inmediatamente en 3.000.000.000 pt 8.499.900.000 ptas, aportados por la nueva propietaria. Por tanto, el saneamiento efectuado el a ptas se correspondía con 3.500.000.000 ptas de capital amortizado y 11.938.000 ptas que queda aportados por **GRUPO ACX, SA** (total de 3.511.938.004 ptas), y el resto con 6.086.656.004 ptas: había sido aportada por la nueva propietaria **SSEGC** en el propio año 2000.

d) En el año 2001 la sociedad dependiente luego denominada **SEGC** recibió íntegro e denominada **GRUPO C ..., SA**. El 31 de mayo de 2001 se realiza una última operación de sane 2.413.243.996 ptas que quedaban de la prima de emisión y se reduce en 2.985.150.000 ptas el c por **SSEGC** en el año 2000. El capital social queda así reducido a 14.850.000 ptas y es aumen ptas con lo cual vuelve a ser de 3.000.000.000 ptas. A final del año se redenomina en euros (18.0

Es decir, que las operaciones de saneamiento han supuesto las reducciones de capital y aplica contienen en el siguiente cuadro, en el que además se hace constar quien había sido el a ("anteriores" quiere decir anteriores propietarios distintos de **GRUPO C ..., SA**):

Ejercicio	Importe (pts)	Concepto	Aportante
1998	2.796.358.507	Reducción capital	Anteriores
	18.000.000	Aplicación prima emisión	Anteriores
	2.814.358.507		Anteriores
1999	3.000.001.946	Reducción capital	Anteriores
	3.000.000.000	Reducción capital	Anteriores
	8.781.000.000	Aplicación prima emisión	Anteriores
	7.738.000.000	Aplicación prima emisión	Anteriores
	22.519.001.946		Anteriores
2000	3.500.000.000	Reducción capital	Anteriores
	11.938.000	Aplicación prima emisión	Anteriores
	6.086.656.000	Aplicación prima emisión	GRUPO C ...SA

	9.598.594.000		
2001	2.985.150.000	Reducción capital	GRUPO C ...SA
	2.413.243.996	Aplicación prima emisión	GRUPO C ...SA
	5.398.393.996		
Suma total	40.330.348.449		

Las pérdidas que son saneadas con las operaciones descritas, habían generado las siguientes
encuentran pendientes de compensación en el I.Sociedades al inicio del ejercicio 2001:

Ej- de generación	BIN en euros	BIN en pesetas
1992	523.845,55	87.160.566
1993	1.931.549,19	321.382.744
1994	3.103.516,32	516.381.666
1995	1.551.920,12	258.217.781
1997	13.363.953,13	2.222.547.705
1998	104.754.084,45	17.429.613.095
1999	55.638.795,57	9.257.516.640
2000	25.064.881,63	4.170.445.395
	205.932.545,96	34.264.292.592

3.3. Situación a partir del ejercicio 2001.

A partir de 2001 la sociedad dependiente **SEGC** comienza a obtener beneficios, lo que le perm
imponibles negativas de ejercicios anteriores y por otra, acumular reservas y distribuir dividendos
SA.

En cuanto a las bases imponibles compensadas entre 2001 y 2007, que ascienden a 205.944
(cuantías en euros):

Ejercicio	BI antes comp BIN	Compensación BIN	BI sometida tributación
2001	17.184.225,39	17.184.225,39	0
2002	25.549.854,58	25.549.854,58	0
2003	16.894.578,16	16.894.578,16	0
2004	36.641.251,46	36.562.288,86	78.962,60
2005	110.926.591,93	52.300.725,53	58.625.866,40
2006	100.246.993,61	54.325.852,56	45.921.141,05
2007	146.929.749,06	3.127.031,00	143.802.718,06
		205.944.556,08	248.428.688,11

En cuanto a los beneficios obtenidos por la sociedad dominada **SEGC** y su distribución, presen
euros):

Ejercicio	Base de reparto	R.legal	R.voluntarias	Reserva para beneficios no compensados BIN
-----------	-----------------	---------	---------------	---

2001	25.027.960,48	2.508.796,05	22.525.164,43	0,00
2002	17.618.119,00	1.103.277,00	16.514.842,00	0,00
2003	16.852.000,00	0,00	16.852.000,00	0,00
2004	31.756.000,00	0,00	31.756.000,00	0,00
2005	100.401.000,00		47.338.000,00	56.063.000,00
2006	112.819.000,00		69.388.000,00	43.431.000,00
2007	161.864.000,00		11.864.000,00	150.000.000,00

Con cargo a dichos beneficios, la sociedad dominante **GRUPO C ... SA** percibió en los ejercicios eliminó en sus autoliquidaciones mod. 220 por el I.Sociedades con el siguiente detalle (cuantías e

	2005	2006	2007	2008
Dividendo percibido	0,0052.962.819,29	83.400.000,00	43.400.000,00	225.000.000,00
Dividendo eliminado	0,0052.962.819,29	83.400.000,00	43.400.000,00	225.000.000,00

Esos importes corresponden a:

- 52.962.819,29 € percibidos en 2006 lo fueron de forma específica con cargo a “*Rese beneficios no compensados con bases imponibles negativas*”
- 83.400.000 € percibidos en 2007 fueron 43.400.000 € con cargo a “*Reservas voluntaria compensados con bases imponibles negativas*” y 40.000.000 € a cuenta de los resultados del eje
- 225.000.000 € percibidos en 2008 lo fueron: 110.000.000 € de los resultados de 2007 resultados del ejercicio 2008

La reserva voluntaria denominada “*Reservas voluntarias correspondientes a beneficios no c negativas*”, cuenta contable 11740000, con cargo a la cual se abonan los dividendos antes referid 2006 por importe de 53.062.819,29 € y en el ejercicio 2007 por 43.430.859,97 €. Según las corr de las Cuentas Anuales, su saldo a 31 de diciembre de 2006 era de 100.000 € y a 31 de diciemb consta en las Memorias de los ejercicios 2008 y 2009 ningún movimiento referente a esta cuent su existencia.

3.4. Regularización propuesta en Acta de disconformidad.

El 26 de noviembre de 2005 la entidad dominante había efectuado una consulta a la Direcc tratamiento tributario que debe darse a los dividendos repartidos en el caso de concurrir las ci dicha consulta. El actuario considera que las mismas no coinciden con las correspondientes a los

En la referida Acta de disconformidad, la Inspección considera improcedente la eliminación c sociedad dominante de **SEGC**, por concurrir un doble aprovechamiento de la pérdida. Señalando uno o varios repartos de dividendos por parte de una sociedad que ha tenido que ser sa compensado los beneficios que ha ido obteniendo con las bases imponibles correspondient considerarse que los primeros dividendos repartidos corresponden a los primeros beneficios obte

4. En relación con las deducciones en la cuota generadas en sede de la sociedad dependie

En sus declaraciones mod. 220 por el I.Sociedades 2005 a 2007, el grupo fiscal consigr contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo generadas por **SEGC**. Para consideró como retribución bruta anual de los empleados únicamente el importe pagado por empleados concernidos además prestan servicios en otras sociedades del grupo. Para estos en efectuar las contribuciones al plan de pensiones por cuenta de todas las sociedades del grupo. deducción no tuvo en cuenta las retribuciones que esos empleados habían percibido de otras procede en su propuesta de regularización, a recalcular las deducciones admisibles en c emolumentos de diversas sociedades del grupo, habida cuenta de que dicha deducción debe : proporcional de las contribuciones empresariales a planes de pensiones que correspondan a un i

SEGUNDO: A la vista de dicha propuesta de regularización, el día 21 de octubre de 2010 el ol de alegaciones referentes a todas las cuestiones mencionadas, excepto las regularizaciones desi del anterior Antecedente de Hecho.

Tras su análisis, el día 10 de noviembre de 2011 el Inspector Jefe Adjunto de la Oficina Té confirmando la totalidad de las propuestas contenidas en el Acta de disconformidad, con excepci "*Gastos de convenciones*" cuestionados, respecto de los cuales considera que los gastos de los considerarse como mayor gasto atribuible a los guías.

Respecto de la cuestión fundamental de las correcciones por eliminación de dividendos intern que se ha producido una desimposición en el I.Sociedades dado que unas mismas y únicas p veces, por dos sujetos económicos distintos, para minorar su tributación. Así, **GRUPO ACX**, **SEGC** en los ejercicios anteriores a su adquisición por el **Grupo a/01** aportándole más de 170 m dado que vendió las acciones por 6 millones de euros como precio y aún así tuvo que pagar 20, la insuficiencia de provisiones técnicas de la compañía vendida. Siendo todas estas pérdida propietario anterior.

Por su parte, la ahora denominada **SEGC** fue acumulando bases imponibles negativas hasta ur finales de 1999. **GRUPO C ... SA**, tras adquirir la compañía el 30 de diciembre de 1999, la : operación FEAC que no fue objeto de tributación, le traspasó por 18 millones de euros su neg obtuvo entre 2001 y 2004 más de 93 millones de euros de beneficios. Estos fueron comp pendientes, por lo que en dichos ejercicios 2001 a 2004 no existió tributación efectiva, destinánd Considera el Inspector Jefe que durante estos ejercicios **SEGC** no podía repartir los benef normativa que se cita en el Acuerdo de liquidación, Ley 30/1995 de Ordenación y Supervisión d en los años 2002 y 2003 existieron pagos del anterior propietario destinados a asumir la insuficier

Sostiene además que la compensación de las bases negativas pendientes no hubiera sido pos adquisición de la sociedad y a su posterior absorción, a la vista de lo dispuesto en el artículo 104 I.Sociedades. Sin embargo, la aportación por parte de la sociedad adquirente de una rama de asegurador de **SSEGC** a la empresa adquirida, que cambia su denominación pero no su NIF, op FEAC no es objeto de tributación, permitió que los beneficios generados por el negocio asegur en la sociedad dominante del **GRUPO C ... SA** fueran compensados con las bases imponibles r comprada, que habían sido generados antes de su pertenencia al grupo.

Ya en aquel momento sostiene el Inspector Jefe que se había producido una desimposición ev habían sido aprovechadas por el **GRUPO ACX, SA**, quien se las dedujo porque había incurrido por el **Grupo a/01**, que consiguió la acumulación de cuantiosas reservas al obtener unos b compensó BINs negativas generadas por el anterior propietario. Y la forma de atajar esta situaci de acuerdo con la normativa del I.Sociedades, debe darse a la percepción en forma de di dominante del Grupo de esos beneficios que no habían tributado en su momento a resultados de la

El Inspector Jefe comparte la conclusión del actuario en el sentido de que no procede la elim autoliquidación mod. 220 correspondiente a los ejercicios en que los mismos se perciben por la

que dicha eliminación no puede ampararse en la consulta formulada por el obligado tributario que describe los hechos efectivamente acreditados para los ejercicios incluidos en la comprobación presupuestada de hecho de la consulta y hechos acreditados en el expediente es desarrollada el Derecho DECIMOCUARTO del Acuerdo de liquidación. Por otra parte, el Fundamento de Derecho del Acuerdo determina la improcedencia de dicha eliminación en base a lo dispuesto en el artículo 73.30.4 del mismo cuerpo legal.

A resultas de todo lo expuesto, del Acuerdo de liquidación, que es notificado al obligado tributario resulta una cantidad total a ingresar de 56.379.139,62 €, con el siguiente detalle:

Ejercicio	Cuota	Intereses de demora	Deuda total a ingresar
2005	435.379,68 €	125.072,02 €	560.451,70 €
2006	19.260.407,00 €	4.489.665,09 €	23.750.072,09 €
2007	27.224.438,09 €	4.844.177,74 €	32.068.615,83 €
Total			56.379.139,62 €

TERCERO: Frente a dicho Acuerdo se ha interpuesto en fecha 7 de diciembre de 2011 ante el Tribunal Económico-Administrativo que ha sido referenciada con el número **00/5895/2011**. Tras la puesta en marcha del Acuerdo de liquidación el 21 de enero de 2013 se presenta escrito de alegaciones con el siguiente contenido, en síntesis:

a) Improcedencia del Acuerdo de ampliación de actuaciones a 24 meses, por haber sido dictado el Acuerdo (el 29 de octubre de 2010). Asimismo, se considera improcedente la ampliación por no haberse producido la comprobación, ya que a juicio del obligado tributario la mención de los motivos invocados por el Fisco es automática, sin examinar su realidad o influencia en el procedimiento inspector. En relación con la reclamante debe negarse virtualidad al Acuerdo de ampliación de actuaciones y que tras la sujeción a los 24 meses no se ha producido un reinicio formal de las mismas, todas las actuaciones posteriores carecen de eficacia interruptiva por lo que insta la declaración de prescripción del derecho de la Administración correspondiente al I.Sociedades, ejercicios 2005, 2006 y 2007.

b) Procedencia de la eliminación de los dividendos internos, amparada en una consulta vinculante de Tributos formulada por el obligado tributario en el año 2004, sin que ni la jurisprudencia ni la doctrina modificase entre la contestación a la consulta V0307/05 y la posterior aplicación del criterio derivado.

c) Procedencia de la deducibilidad fiscal de los lotes de Navidad, puesto que aunque no existe un acuerdo formal entre la empresa y sus empleados, la entrega de estos lotes a empleados jubilados respaldada por la práctica se repite año a año sin solución de continuidad y que debe ser incluida en el concepto de uso de bienes del concepto de liberalidad contenido en el artículo 14.1.e) TRLIS.

d) En cuanto a las primas de seguros de vida colectivos temporales anuales renovables, dado que el seguro es puro, su imputación fiscal es obligatoria. Esta obligatoriedad implica automáticamente su deducción, por lo que decide no imputar a los trabajadores asegurados las primas satisfechas por este tipo de seguros.

CUARTO: En fecha 3 de marzo de 2014 tiene entrada escrito de alegaciones complementarias.

a) En relación con la cuestión de la prescripción, se invocan las Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de abril de 2013 (Rec. 1342/2013) y otras anteriores de 25 de abril de 2012 (Rec. 4728/2009) y 6 de junio de 2013 (Rec. 3383/2010) en las que, habiéndose notificado la ampliación de actuaciones el 29 de octubre de 2010 tras su inicio el 20 de octubre de 2010, el plazo de doce meses naturales desde dicho inicio, dicho acuerdo de ampliación carece de virtualidad.

b) El resto de las cuestiones planteadas se refieren a la regularización consistente en la eliminación de dividendos. Así, considera la reclamante que el art. 30.4.b) relativo a la imputación de dividendos por doble imposición interna en los supuestos de reparto de dividendos previo saneamiento contable de la sociedad participada, contiene una excepción referida a los casos en que dicha sociedad participada

correspondientes a las pérdidas así saneadas. El tratamiento fiscal aplicado a los beneficios c 2007 se ajusta a dicha excepción.

c) Afirma además que se formuló consulta vinculante V0307/05, que debe considerarse vi postura de la inspección ataca la seguridad jurídica, sin que pueda discutirse la identidad de circ diferente es el ejercicio, sin que se haya modificado ni la jurisprudencia ni la legislación a aprovechamiento de pérdidas en sede de anteriores titulares se hace constar en la consulta plant relevantes a los efectos de una distribución de dividendos que se consultó exponiendo todos los e

d) En cuanto a la Consulta V0688/06, se sostiene que resuelve un supuesto de hecho distinto , ya que no sólo se realiza una reducción de capital para compensar pérdidas sino también i reservas. La DGT interpreta que prevalece el tratamiento del traspaso de la prima de emisión cambio de criterio posterior implica la adquisición por parte del obligado tributario de un derecho s consultas posteriores.

e) Por último, y en relación con la doctrina administrativa posterior a la V688/06 que se cita, ma a supuestos de hecho diferentes y por tanto no resulta de aplicación al aquí analizado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren en el presente expediente los requisitos de competencia, legitimación y necesarios para la admisión a trámite de la reclamaciones, que plantea como cuestiones a res Acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras; 2) procedencia i percibidos por la sociedad dominante de **SEGC** ; 3) tratamiento fiscal en el Impuesto sobre S entregados a empleados jubilados; y 4) tratamiento fiscal en el I.Sociedades de las primas de imputadas fiscalmente a los trabajadores.

SEGUNDO: El análisis de las alegaciones presentadas debe comenzar por aquellas cuestione del procedimiento de comprobación, entre las que debemos citar en primer lugar la invocada ampliación de actuaciones.

En el supuesto que nos ocupa las actuaciones de comprobación se iniciaron mediante comunicac su condición de representante del **Grupo Fiscal a/01** el día 20 de julio de 2009. En el transcurso serie de solicitudes de aplazamiento por parte de la entidad, que determinan que no se compute de duración de las actuaciones 155 días (por los períodos comprendidos entre 11 de diciembre d 31 de julio y 3 de septiembre de 2010). El 14 de septiembre de 2010 se comunica al obligado trib Inspección de una serie de circunstancias a los efectos de proponer la ampliación del plazo de la doce meses más. Transcurrido el plazo concedido para la presentación de alegaciones sin que e manifestación, se eleva al Inspector Jefe dicha propuesta. El 28 de octubre de 2010 se dicta Ac máxima de las actuaciones a 24 meses contados desde el día 20 de julio de 2009, con indepe dicho plazo se tenga en cuenta lo previsto en los artículos 104.2 y 150 LGT y artículo 184 R.D. 1 es notificado al obligado tributario en fecha 29 de octubre de 2010.

En las alegaciones presentadas ante este Tribunal Central la reclamante invoca la extemporanei cuanto debería haberse notificado necesariamente dentro del plazo de los doce primeros meses citando en defensa de su pretensión las Sentencias de la Audiencia Nacional de 28 de mayo d que, a estos efectos, deban descontarse las dilaciones no imputables a la Administración que p dichos primeros doce meses. A juicio del obligado tributario, la consecuencia de dicho incumplir prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación por el I incluidos en la comprobación, dada la falta de reinicio formal de las actuaciones una vez supera en los términos expuestos.

Centrándonos ahora en la cuestión de la temporaneidad de la adopción del acuerdo de ampl inspectoras, este Tribunal Central ha venido sosteniendo que el mismo debía notificarse antes desde el inicio de la comprobación, deduciéndose para el cómputo de esos doce meses Administración y las interrupciones justificadas, a diferencia de lo que ocurría con el plazo transcurrir antes de su adopción. Entre las resoluciones en que se mantenía este criterio cabe c

4860/08), 17 de febrero de 2011 (RG 1074/10) o 15 de marzo de 2012 (RG 5555/10). Mas recie en ese mismo sentido, analizando diversas sentencias del Tribunal Supremo, las resoluciones 3198/2010) y 27 de junio de 2013 (RG. 5449/2010). En ellas se invocaban como proclive a el Tribunal Supremo tales como la de 28/01/2011 (Rec. Nº 3213/2007), de 7/6/2012 (Rec. Nº 2059/2011), de 28/09/2012 (Rec. Nº 4728/2009).

Asimismo en la última de dichas resoluciones se citaba a favor de esta tesis, con el matiz a las dilaciones imputables al interesado o interrupciones justificadas que hayan afectado de forma a la actuación, una mas reciente sentencia del Alto Tribunal de 16 de mayo de 2013 (Rec. cas. Fundamento de Derecho SEGUNDO se transcribía:

“SEGUNDO.- En primer lugar aducen los recurrentes que el acuerdo de ampliación de las actuaciones del plazo establecido para ello en el art. 31.ter.3 del Reglamento General de la Inspección 7 transcurrido los seis primeros meses desde el inicio de las actuaciones inspectoras. A su juicio el procedimiento inspector tuvo lugar el 1 de diciembre de 1999, y las dilaciones imputables al acuerdo de ampliación debió ser adoptado entre el día 17 de enero de 2001 y el 17 de julio de 2001. La ampliación el 5 de enero de 2001 y notificarse el día 8 de dicho mes y año, se ha anticipado al transcurso de los seis meses. Con carácter subsidiario, aduce también la nulidad de dicho acuerdo, para el caso de que las dilaciones indebidas no deben tenerse en cuenta a los efectos del cómputo de los plazos, pues en dicho caso se notificó transcurrido el plazo del año desde la notificación del inicio del procedimiento, plazo que es de 2000.

El motivo debe desestimarse, tanto en su parte principal, como subsidiaria, pues las interrupciones del procedimiento inspector operan por imperativo legal de diferente forma a la hora de determinar el orden a la adopción del acuerdo de ampliación.

En efecto, para el primero, es el propio precepto (art. 31.ter.3 del RGI) que se dice vulnerado al dictarse el acuerdo del inspector-jefe no podrá dictarse en tanto no hayan transcurrido al menos seis meses desde el objeto de que, durante dicho plazo, pueda apreciarse la necesidad de ampliar su duración. En consecuencia, en la consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran.

En relación con el segundo aspecto de la cuestión, es el propio artículo 29.2 de la Ley 1/1994 de los Derechos del Contribuyente , el que expresamente especifica que " A los efectos del plazo preestablecido computarán las dilaciones imputables al contribuyente, en los periodos de interrupción contemplados reglamentariamente.

Esta distinta operatividad de las dilaciones en uno y otro caso es debido, a que en el primer caso se trata de partir del cual, y no antes, se puede realizar una determinada acción (ampliar el plazo para resolver) que se está regulando es la duración del procedimiento de inspección, añadiendo al fijado por la ley al interesado”.

No obstante, a la vista de un último pronunciamiento del Tribunal Supremo, de 6 de junio de 2013, que recapitula una serie de sentencias en las que no comparte la tesis defendida por la representación del contribuyente, es preciso modificar el criterio hasta ahora aplicado y acoger la doctrina fijada por el Alto Tribunal en

“6.- Ante la doctrina de esta Sala que se ha dejado expuesta, procede reiterar el criterio de nuestra Sala de 15 de marzo de 2012 (cas. 4728/2009) y 31 de mayo de 2013 (cas. 3258/2010) que rechazaron motivo de nulidad del Estado en idénticos términos que el articulado en el presente recurso y ante un supuesto análogo.

En conclusión, que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con un plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables a los doce meses pues entendemos que es correcta la apreciación de la sentencia de la Sala de inspección de 466/2005) de que el acuerdo de ampliación tiene un momento inicial y uno final en que puede producirse, que puede ser anterior al transcurso de seis meses desde el inicio de las actuaciones, tal y como se establece en el citado precepto que "a estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas.

imputables al interesado que concurren en la actuación" y el momento final en el que puede ady y ello prescindiendo también de las eventuales dilaciones que se hubieran podido producir, pues término de las actuaciones inspectoras dado que, en caso contrario, de admitirse que se pudie momento de la adopción del acuerdo de ampliación se podría producir un doble cómputo (determinarían que se tuvieran en cuenta para el momento válido de adopción de dicho a determinante de la extensión del procedimiento inspector".

Aun cuando la referida sentencia emana en el marco del antiguo Reglamento General de la 31.ter), la redacción del actual artículo 184.4 del Reglamento aprobado por RD.1065/2007, de 27 debatidos de su predecesor. Este criterio se ha mantenido en posteriores Sentencias del Alto tribu cas. unificación doctrina 1342/2013) y de 9 de enero de 2014 (Rec. cas. unificación doctrina 1877

Aplicado todo ello al presente supuesto, se advierte que las actuaciones inspectoras se iniciaron de ampliación de plazo se notificó el 29 de octubre de 2010 por lo que conforme a la doctrina exj excedido el plazo de 12 meses calculado sin computar las dilaciones imputadas al contribuyente, jurisprudenciales, no resultando por ello necesario entrar a analizar el resto de alegaciones referic

Por lo expuesto debe negarse a dicho Acuerdo de ampliación la virtualidad de ampliar el actuaciones inspectoras previsto en el artículo 150 LGT, de 12 a 18 meses. Todo ello con indep dicho plazo máximo que como hemos dicho, es de 12 meses contados a partir del 20 de julio de dilaciones no imputables a la Administración así como las interrupciones justificadas en el proced siguiente Fundamento de Derecho.

TERCERO: Procede verificar en consecuencia, a los efectos de determinar si el procedimien día en que finaliza dicho plazo máximo de 12 meses contado a partir del día 20 de julio de 200 cómputo sí deben tenerse en cuenta las dilaciones no imputables a la Administración, habiér supuesto un total de 155 días de dilación. Por ello, a los 365 días del plazo inicial deben sumars de 516 días, fijándose así como término de este plazo del artículo 150 LGT el día 21 de actuaciones finalizaron mediante la notificación del acuerdo de liquidación el día 14 de noviembre el plazo máximo de que la Inspección disponía para la finalización de sus actuaciones de compr del Acuerdo de ampliación notificado el día 29 de octubre de 2010.

El artículo 150.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, regula los efectos del incumplimie actuaciones inspectoras estableciendo lo siguiente:

"La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durant imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al artículo [12 meses, contados desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del p este procedimiento haya concluido] no determinará la caducidad del procedimiento, que con producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. (...)"

El citado artículo 150.2 comienza por aclarar que las dos incidencias del procedimiento insp injustificada durante más de 6 meses o la superación del plazo de duración máxima de 12 mese procedimiento, debiendo este continuar hasta su terminación, pero sí habrán producido efectos aquí nos afecta:

"a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo."

No obstante, el propio precepto reconoce que, como el procedimiento debe continuar, pude volver

"En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuac interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho , y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse."

Asimismo, se dota de carácter espontáneo a los ingresos que se realicen antes de las actuaciones de prescripción, en los siguientes términos:

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones del obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de artículo 27 de esta Ley.

Tendrán asimismo el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

En el mismo sentido se pronuncia el artículo 184.7 del R.D. 1065/2007, de 27 de julio, que aplica a las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas aplicables a los tributos, aunque no es aplicable al supuesto que nos ocupa:

“La reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción de las actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efecto interruptivo respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento”

En el procedimiento inspector que aquí nos ocupa resulta que se ha superado el plazo de 12 meses previsto en el artículo 150 de la Ley 58/2003, por lo que, tal y como expresamente indica el segundo párrafo de dicho artículo, para volver a interrumpir la prescripción hace falta *“la realización de actuaciones con carácter interruptivo”*. A la vista de esta normativa, este Tribunal ha señalado en resoluciones de 20 de diciembre de 2012 (00/4850/2010) y 28 de mayo de 2013 (00/4850/2010) que, si transcurrido el plazo máximo de duración aún dentro del plazo general de prescripción de cada concreto concepto tributario, se producen actuaciones de las que pueda predicarse efecto interruptivo de la prescripción, es decir, actuaciones con carácter interruptivo tendientes a la regularización, comprobación, inspección, dichas actuaciones deben proseguir hasta la finalización del artículo 150.2 de la LGT y del artículo 66 de la LGT según el cual el derecho de la administración tributaria prescribe a los cuatro años, interrumpiéndose dicho plazo, de acuerdo con el artículo 68.1. a) LGT, por “cualquier actuación realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria”. En el presente supuesto.

No considera este Tribunal, como pretende la interesada, que fuera necesaria la existencia de nuevas actuaciones, pues habiéndose superado el plazo máximo de duración la literalidad del artículo 150.1 de la Ley General Tributaria únicamente (a diferencia de los casos de existencia de interrupciones injustificadas por más actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo) y no **“la reanudación de actuaciones con carácter interruptivo”** interesado”.

Ahora bien, y como hemos señalado en las referidas resoluciones de 20 de diciembre de 2012 (00/4850/2010) y 28 de mayo de 2013 (00/4850/2010), en todo caso debe exigirse que, con posterioridad al incumplimiento del procedimiento, existan actuaciones con valor interruptivo de la prescripción de forma que no produzcan nuevas actuaciones inspectoras por período superior a seis meses, que tras la primera actuación posterior a la interrupción de nuevo el plazo máximo de duración establecido en el artículo 150.1 de la Ley General Tributaria tendrán en cuenta ni las dilaciones ni las interrupciones justificadas; y que si se supera nuevamente el plazo de duración continuarse las actuaciones únicamente si en el momento de realizarse la primera actuación con posterioridad a la interrupción no se hubiera superado el plazo general de prescripción, operando otra vez el límite de doce meses.

Aplicando lo expuesto al presente supuesto, la primera actuación con efectos interruptivos de la prescripción expresados que se produce tras la superación del plazo de duración del artículo 150.1 LGT es la que se incoó la diligencia nº 12. A dicha fecha ha prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación por los contribuyentes I.Sociedades 2005, al haber transcurrido a la misma el plazo de prescripción de cuatro años del artículo 66 de la LGT. A dicha fecha no ha prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación por los contribuyentes I.Sociedades habiéndose notificado la misma dentro del plazo de doce meses posterior a la interrupción producida (el 14 de noviembre de 2011), por lo que procede desestimar la alegación de prescripción de efectos interruptivos de la superación del plazo de doce meses en el desarrollo de la comprobación.

No obstante lo anterior, sí resulta aplicable a la liquidación correspondiente a dichos conceptos dispuesto en el artículo 150.3 LGT en el sentido de que el incumplimiento de dicho plazo más intereses de demora desde la fecha del incumplimiento, que en el presente supuesto se ha fijado hasta la finalización del procedimiento, por lo que deberán recalcularse los intereses de demora liquidación de los ejercicios 2006 y 2007.

CUARTO: Una vez determinado que la prescripción del derecho de la Administración a practicar por el I.Sociedades se ha producido únicamente respecto del ejercicio 2005, procede entrar a analizar el fondo de la liquidación por el I.Sociedades 2006 y 2007 planteada por la reclamante. Siendo la pretensión declarando improcedente la eliminación, para la determinación de la base imponible consolidada de dividendos internos satisfechos por **SEGC** a su matriz **GRUPO C ... SA**. En su primer escrito de doce páginas a exponer los antecedentes de hecho, que coinciden en todo con los trascritos en el expediente de liquidación. Cabe únicamente señalar que en esta parte de sus argumentaciones manifiesta que se ha efectuado por el Inspector Jefe al referirse al hecho de que en los ejercicios 2001 y 2004 los beneficiarios han aportado a una “*Reserva para beneficios no compensados con bases imponibles negativas*” porque Manifiesta a estos efectos la reclamante que en los ejercicios 2001 a 2004 sus provisiones técnicas de margen de solvencia alcanzaba el mínimo legal exigido. Lo cierto es que con independencia de la existencia de dicha “*Reserva para beneficios no compensados con bases imponibles negativas*” en el expediente que se obtuvieron beneficios durante dichos ejercicios que fueron destinados a la compensación de dividendos en los ejercicios 2006 y 2007, en los términos que más adelante se analizarán. En todo caso, que tales consideraciones son efectuadas por el Inspector Jefe en su Acuerdo de liquidación de carácter operativo tendente a maximizar el beneficio fiscal derivado de la adquisición de unas concretas acciones, no hayan sido ni tenidas en cuenta ni siquiera mencionadas por el Inspector actuando a la luz de la regularización que resulta confirmada por dicho Acuerdo de liquidación y que se fundamenta en el artículo 72.3 TRLIS en el sentido de que no procederá eliminar los dividendos incluidos en la base imponible respecto de los mismos no hubiese procedido la deducción por doble imposición interna del artículo 30.4 b) TRLIS. Expuestos los hechos en los términos descritos procede la reclamante a invocar, como fundamento de su pretensión de regularización inspectora, el criterio de que el artículo 30.4 b) TRLIS limita la deducción por doble imposición percibidos por los socios cuando con anterioridad a su distribución se hubieran producido de entre las que se encuentran las reducciones de capital, no operando esta limitación, a juicio de la reclamante, que se distribuye no hubiera compensado bases imponibles negativas. Expone así que a la vista de poder proceder a la eliminación de los dividendos, “*estaba dispuesta a no compensar íntegramente los dividendos distribuir con las bases imponibles negativas que tenía acreditadas, sometiénolos a tributación en el ejercicio 2005*” y que “*para gozar de seguridad jurídica plena decidió, al amparo de los artículos 88 y siguientes del Reglamento de la Ley de Sociedades de Capital, formular una consulta acerca de la interpretación y aplicación que debía seguir respecto de la eliminación de los dividendos en el artículo 72 TRLIS*”. Para seguidamente argumentar que considera plenamente aplicable al supuesto de hecho planteado en dicha consulta, sin que a su juicio sea cierto que no existe identidad fáctica entre los hechos de la consulta, tal y como sostiene la Inspección en el Acuerdo de liquidación que ahora se impugna.

En definitiva, las alegaciones inicialmente presentadas no se centran en la controversia jurídica sobre las diferentes interpretaciones contradictorias del artículo 30.4.b) TRLIS en relación con el artículo 72 TRLIS sobre la regularización en que el grupo ha aplicado el criterio que se deriva de la consulta que formuló V0307/05, sin que a su juicio deba tener efecto alguno el criterio sentado por la Dirección General de Tributos V688/06 en la que el centro directivo pone de manifiesto, expresamente, que puntualiza las alegaciones en contra de la regularización por esta cuestión se contienen esencialmente en las alegaciones y sostienen el carácter vinculante de la consulta, realizada para el año 2004, en los términos de que “*lo relevante es el criterio jurídico emitido por la DGT y no el ejercicio en que ha de aplicarse*”.

En cuanto al contenido de las alegaciones complementarias presentadas el 3 de marzo de 2014 en virtud del artículo 30.4 b) se desprende que con independencia de la existencia de operaciones previas de saneamiento de la base imponible de los ejercicios 2006 y 2007, en los términos que más adelante se analizarán.

limitación a la deducción por doble imposición de dividendos y en consecuencia a la elimin consolidada, es si ha existido o no una efectiva compensación de los mismos con las bases anteriores coincidentes con las pérdidas contables ya saneadas. Por cuanto si dicha circunstancia aplica dicha limitación. Afirma que esta es la única lectura posible de la contestación a la Consu directivo poniendo en su conocimiento todos los elementos de hecho relevantes. Y que en desprenden de consultas posteriores no le afectan en atención a lo dispuesto en el art. 89 LGT.

QUINTO: En consecuencia, la reclamante no cuestiona los hechos relatados por la Inspecc ulterior Acuerdo de liquidación, y que han sido detalladamente expuestos en el Antecedente de l al que nos remitimos. A la vista de dichos hechos debe en primer lugar transcribirse aquí la r supuesto. El artículo 72 TRLIS se refiere a las eliminaciones de resultados por operaciones intrag determinación de la base imponible consolidada. En su apartado 3 se establece que *“No se elimi bases imposables individuales respecto de los cuales no hubiere procedido la deducción por do artículo 30.4 de esta Ley”*. Queda claro en consecuencia que la cuestión fundamental para que ser eliminados en la determinación de la base imponible consolidada, es que a los mismos les h deducción del artículo 30.4 TRLIS, si su tributación se produjese en régimen individual. El referido artículo 30 TRLIS, bajo el epígrafe *“Deducción para evitar la doble imposición intern interna”*, reza lo siguiente:

“1. Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en bene en España se deducirá el 50 por100 de la cuota íntegra que corresponda a la base imponib participaciones en beneficios.

La base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios será el importe ínte (...)

4.La deducción prevista en los apartados anteriores no se aplicará respecto de las siguientes reni (...)

b)Las previstas en los apartados anteriores, cuando con anterioridad a su distribución se hubiere para constituir reservas o compensar pérdidas, el traspaso de la prima de emisión a reservas c 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 hubi sin haberse producido respecto de aquéllas la compensación de bases imposables negativas hubiese derivado de lo previsto en el apartado 2 del artículo 25 de esta Ley”.

Con carácter previo debe recordarse que el fundamento de la tributación consolidada en el Impu que el gravamen se realiza no sobre las bases imposables individuales de las sociedades integra base imponible consolidada, esto es, respecto del beneficio obtenido por el grupo de sociedad rentas provenientes de las operaciones realizadas por el grupo con terceros. Ello supone que u bases imposables individuales, deba practicarse sobre dicho importe la eliminación de aq exclusivamente, de operaciones internas entre sociedades del grupo, de los que constituye un dividendos por una sociedad del grupo que han sido repartidos por otra sociedad del grup eliminación es que los dividendos que se reparten han constituido en su momento renta gravad: procedente de la base imponible individual de la sociedad que los genera, por lo que cons consolidada procedente ahora de la base imponible individual de la sociedad que los percibe cor imposición en el I.Sociedades. A sensu contrario, el funcionamiento normal del régimen de cons la eliminación cuando dichos dividendos se integran por primera vez en la base imponible del gru individual de la sociedad perceptora de los dividendos, porque las rentas de las que traen origer sociedad individual pagadora de los dividendos como consecuencia de la aplicación de la normati

A estos efectos es importante señalar que en régimen de tributación consolidada, la doble ti cuando las rentas sean susceptibles de integración en dos ocasiones en la base imponible del

renta de la sociedad pagadora y otra como dividendos en la perceptora, sino que también se cor de que una misma renta sea susceptible de tributar en el I.Sociedades dos veces, aunque declarante no formase parte del grupo, y siempre que cuando se procede al reparto del divider como la que lo recibe formen parte del mismo. Esto es así porque el artículo 72.1 TRLIS sólo con entre sociedades del grupo fiscal en los períodos impositivos en que ambas formen parte consolidación fiscal.

Este es el sentido de la mención conjunta de los preceptos transcritos, aplicables al régimen de tri artículo 30 TRLIS se encuadra en la regulación del régimen general del I.Sociedades. Recor general, una sociedad que percibe dividendos tiene derecho a practicar en su liquidación por doble imposición interna con la misma finalidad que antes se ha expuesto, evitar que esos div I.Sociedades, primero cuando son generados como renta en la sociedad pagadora y luego cua segunda sociedad. Puesto que la finalidad perseguida es la misma, esto es, la corrección de una TRLIS se plantea en qué supuestos la percepción de dividendos debería ser eliminada en tri doble imposición, se remite a los supuestos en que se considera que existe doble tributación a por doble imposición interna, aplicable en supuestos en que las sociedades intervinientes no form

O dicho de otra forma, la forma de eliminar la doble imposición económica que se deriva del rej rentas que han sido objeto de tributación por I.Sociedades entre dos entidades sujetas al imp integradas o no en un grupo fiscal en el ejercicio en que se produce dicho reparto. Si no lo están, doble imposición interna regulada en el artículo 30 TRLIS, y si lo están, se procede a la eliminaci señalados en el artículo 72 TRLIS que, a su vez, se remite a los supuestos del artículo 30 TRL ante un caso de doble imposición interna.

SEXTO: Centrándonos ahora en la regulación de fondo de la cuestión, el artículo 30.4 TRLIS s considera que dicha deducción no procede, precisamente por que las rentas allí identificadas no el I.Sociedades formando parte de la base imponible de la sociedad que las generó inicialmente. el regulado por el apartado b) antes transcrito, que se refiere a los casos en que la sociedad qu una serie de operaciones que se desarrollan a continuación.

1) Si se ha reducido capital para convertirlo en reservas, la normativa prevé que los primeros d operación constituyen en realidad el reparto de aquellas reservas, que no han sido objeto de trib proceden de aportaciones previas de los socios al capital social, a diferencia de las reservas p reparten de forma inmediata tras su obtención pero que sí se han integrado en la base imponible si nos encontramos que este tipo de reservas procedentes de reducción de capital se restitu dividendo, por la sistemática del impuesto antes descrita no procederá aplicar ninguna dedu momento de su reparto ya que no existió previa imposición.

2) Lo mismo debe afirmarse cuando la operación previa sea una transformación de la prima c reservas ahora objeto de reparto bajo la forma de dividendos proceden igualmente de aportacion de tributación previa en el I.Sociedades.

3) Existe también la posibilidad de que parte del capital (debe considerarse también la prima d de razón) sea destinado a compensar pérdidas, o que se hayan realizado nuevas aportaciones c esta forma, las pérdidas contables desaparecen con cargo a partidas que no han tributado p embargo, sí subsisten las pérdidas fiscales instrumentadas bajo la forma de BINs que han sido o posteriores, que en consecuencia, no serán objeto de tributación efectiva por el I.Sociedades. P reparto de esos beneficios posteriores y se integren en la base imponible de la sociedad p deducción por doble imposición hasta el importe de aquel saneamiento realizado con cargc pagadora, puesto que no se produce doble imposición. Ahora bien, para este supuesto el artí segundo apartado una excepción: si tal compensación fiscal no se ha producido (excepto q derivado de lo previsto en el apartado 2 del artículo 25 TRLIS) no cabe hablar de ese doble pérdidas primero como BIN y en segundo lugar como deducción por doble imposición indirectamente, devolución de los fondos propios empleados en enjugar contablemente esas pé contenida en el precepto reconoce la inexistencia de impedimentos para que el aprovechamient por una sola vez, mediante la deducción por doble imposición sobre los dividendos

Como podemos observar, la casuística contemplada por el TRLIS en esta materia obedece a evitar que se produzca una doble imposición de determinadas rentas en el Impuesto sobre Su propio obligado tributario manifiesta su conformidad en la página 15 del escrito de alegaciones deben evitar con su aplicación tanto supuestos de doble imposición como de desimposición.

La interpretación finalista de la regulación de la deducción por doble imposición interna y por en dividendos en régimen de tributación consolidada ha sido refrendada por el Tribunal Supremo marzo de 2013, Recurso de Casación 1253/2011 al afirmar en su Fundamento de Derecho CU/ 86 LIS (por identidad de contenidos esta consideración debe considerarse extrapolable al art. 72 *si se tiene en cuenta que en el régimen de consolidación fiscal, la eliminación de los dividendos i que los que genera, en el régimen de tributación individual, la deducción para evitar la doble in trata de evitar que una renta (en nuestro caso, los beneficios obtenidos por la sociedad particip veces (en forma de beneficio, en la sociedad participada, y en forma de dividendo, en la socieda es decir, dada la coincidencia del fin que pretenden ambas técnicas (la eliminación y la deduccié eliminación de los dividendos internos, incluidos en las bases imponibles individuales, en aqu procedido la deducción por doble imposición interna, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2*

Estas afirmaciones llevan a este Tribunal Central a considerar aplicables a cualquier supuesto de los criterios sentados por la jurisprudencia del propio Tribunal Supremo en orden a la correcta doble imposición de dividendos internos. Criterios que parten de una premisa fundamental: p mecanismo corrector de la doble imposición debe concurrir efectivamente un supuesto de d señalado de forma reiterada por la jurisprudencia del Alto Tribunal en los términos que se verá a

Ciñéndonos ahora a los hechos que constituyen el objeto de la regularización aquí enjuiciada, de desarrollado como número 3) del anterior Fundamento de Derecho, en el que la distribución operaciones de saneamiento tendentes a enjugar pérdidas de ejercicios anteriores, en los térm artículo 30.4.b) TRLIS. Es decir, existían pérdidas contables y fiscales que se hacen desaparecer representativas de fondos propios. Este caso ha sido recientemente analizado por el Alto Tribun de 2014, Recurso de Casación núm. 3570/2011, en los siguientes términos (Fundamento de Der de la resolución 00/7257/2003 de este Tribunal Central. Las menciones a los artículos de la l perfectamente trasladables a la actual regulación de la doble imposición en el TRLIS:

“La deducción para evitar la doble imposición interna, derivada del reparto de dividendos contem Impuesto sobre Sociedades , tiene su razón de ser en la existencia de unos resultados que en se al Impuesto sobre Sociedades. El posterior reparto de estos resultados en forma de dividendos i para el socio, persona física o jurídica, que se integrará en su base imponible, bien en el Impue Físicas o en el Impuesto Sociedades según corresponda, renta ésta que de no existir la re gravada.”

Sin embargo, el supuesto de doble imposición descrito no se produce en este caso, puesto que fiscal de bases imponibles negativas en un ejercicio posterior en el que se han obtenido resultad sean gravados por el Impuesto sobre Sociedades. Si posteriormente estos resultados son objeto sido eliminadas las pérdidas con cargo a la cuenta de capital, las entidades van a registrar en s como una reserva, bien como un beneficio a distribuir, que no ha tributado y por tanto su posterior puede generar el derecho a la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición, por c produce.

En definitiva, la ley permite la deducción por doble imposición cuando la recuperación del capitá mismos conceptos que lo redujeron, los resultados de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por tanto, resulta improcedente la aplicación de la mencionada deducción en el reparto de l

superen el importe de la reducción de capital para compensar pérdidas efectuadas por la entidad, los dividendos distribuidos superen el límite del importe de la reducción los socios podrán practicar la

La intención del legislador es evitar la aplicación de la deducción por doble imposición en aquel caso en el que, por lo que una interpretación literal o demasiado reglada, establecer restricciones más allá de aquellos supuestos concretos en los que de facto no existe doble imposición, se estaría impidiendo que el sujeto pasivo aplique una deducción por doble imposición a los dividendos, sin que pueda obviarse la finalidad y el objeto que la norma persigue.

El reparto de dividendos efectuado en el ejercicio con cargo a la cuenta de reservas, reseñadas y constituidas mediante la aplicación de los resultados obtenidos en ejercicios anteriores, determinados en sede de su Junta de Accionistas, habrían tributado de manera efectiva, es de justicia tributaria que el dividendo repartido con cargo a la cuenta de reservas, en caso de aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos, pues, en caso contrario, se estaría aplicando la deducción por doble imposición a los dividendos.

En la medida en que haya existido una tributación previa de las reservas con cargo a las cuales se reparten los dividendos, un dividendo en sede de su Junta de Accionistas, se genera el derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos.

A juicio de la Sala, esta es la cuestión fundamental que debe resolverse como paso previo a la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos es que haya existido una tributación previa de las reservas con cargo a las cuales se reparten los dividendos.

Atendiendo a todo lo expuesto debe concluirse que existiendo operaciones de saneamiento de la entidad, los dividendos repartidos no gozarán de la deducción por doble imposición en tanto no alcancen la cuantía que, por cuanto el reconocimiento mercantil y por ende contable de dividendos no hubiese sido por el importe de las aportaciones de los socios, que no constituyeron en ningún momento renta susceptible de gravarse, sino que se destinaron a enjugar contablemente las pérdidas. No obstante su desaparición contable, los dividendos repartidos no instrumentados como BINs. De esa forma, los beneficios que se generan con posterioridad, en la medida en que se integran en la base imponible consolidada como base imponible individual, no son objeto de tributación efectiva en sede de la sociedad que los genera. No cabe, por tanto, la aplicación de la deducción por doble imposición cuando se integran en la base imponible consolidada como base imponible individual, no procede la aplicación de mecanismo corrector alguno.

SEPTIMO: Es precisamente la determinación de si existe o no doble imposición de rentas en el supuesto que nos ocupa el núcleo de la controversia de fondo entre la Inspección y el obligado tributario. En la medida en que, acreditada la premisa de que los beneficios repartidos no han superado la cuantía que, con carácter previo con cargo a aportaciones adicionales de capital, la Inspección observa que a los dividendos repartidos se correspondieran con beneficios que no han sido compensados con BINs y en consecuencia, sometidos a tributación por el I.Sociedades en la sociedad que los generó, las pérdidas de ejercicios anteriores, en la medida en que esas BINs sí han sido efectivamente deducidas en el I.Sociedades por los anteriores propietarios, no cabe la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos. En consecuencia, la tributación con motivo de la transmisión de las acciones, no se ve neutralizada por la pérdida fiscal computada por los anteriores propietarios, por lo que no cabe la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos. Es más, admitir que opere en este concreto supuesto un mecanismo de corrección de la doble imposición efectiva de esos beneficios puesto que se han computado como pérdida fiscal en sede de la sociedad que los genera, no se ve compensada por ingreso fiscal alguno a resultados del reparto de los dividendos. Es aquí donde adquieren sentido las manifestaciones vertidas por la Inspección en el Acuerdo de la última causa de la regularización: “Pero, lo que el sistema no puede permitir es que, aprovechando la existencia de pérdidas fiscales, ya sea con malicia o sin ella, se llegue a auténticas desimposiciones, que conducirían a que los beneficios repartidos no tributen en sede de la sociedad que los genera, lo que constituiría una vulneración del principio de igualdad de los contribuyentes y del constitucional deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, como también de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”. Y de ahí las restricciones contempladas en la Ley 41/2010, de 29 de octubre, de fomento de la inversión y de la actividad empresarial.

entre las que está esa de la letra b)”.

Pues bien, en este caso estamos ante una desimposición “como la copa de un pino”.

Desimposición que se ha producido porque unas mismas y únicas pérdidas han sido aprovechadas económicamente distintos, para minorar su tributación”.

La Inspección refleja a continuación que cuando el 30 de diciembre de 1999 **GRUPO ACX SA** vi anterior denominación de **M, SA** a **GRUPO C ... SA** (entonces **SSEGC**), sufre una pérdida fiscal c a que ascendieron sus aportaciones al capital y fondos propios y que tuvieron como destino el sa venta de las participaciones. Recordemos que esas pérdidas se conservaron como crédito fiscal forma de BINs pendientes de compensación.

De esta forma, y atendiendo a los concretos hechos aquí enjuiciados, debe afirmarse que los b **SEGC** con posterioridad a dicho saneamiento y hasta ese importe tienen como correlato una prev Y esto es así sean o no compensados con las BINs correspondientes a dichas pérdidas, esto e ejercicio 1999 inclusive. Es decir, que la cautela que establece el tenor literal del art. 30.4 específico supuesto por la circunstancia que se acaba de describir, es decir, por la previa existenc los anteriores propietarios. En su regularización, la Inspección no se está refiriendo exclusivan derivaría de que esos beneficios, previo su reparto como dividendos, fuesen o no objeto de tribu sede de **SEGC** dependiendo de si se compensan o no con las BINs, limitando de esta forma el a del art. 30.4.b) TRLIS. De los hechos acreditados en el expediente y, en busca de esa interpretaci existencia de doble imposición como presupuesto de aplicación de éste o cualquier otro meca hechos acreditados en el expediente y no cuestionados por el obligado tributario, la Inspección ve

a) Si esos beneficios (hasta el importe del saneamiento) objeto de reparto bajo la fórmula de divic con las BINs generadas hasta el año 1999 en sede de **SEGC**, existiría desimposición efectiva computado una pérdida equivalente en sede del anterior propietario en los términos expuest dividendos hasta dicho importe (que es posible gracias al saneamiento previo) no constituiría in es lo que ocurre en el presente supuesto, ya que las BINs sí han sido efectivamente compensar aquí regularizados, tal y como se desprende del cuadro consignado en el Antecedente de resolución. Comparte este Tribunal la argumentación inspectora en el sentido de que cuando dividendos por parte de una sociedad que ha tenido que ser saneada patrimonialmente y que ha ido obteniendo con las bases imponibles correspondientes a las pérdidas saneadas, debe consic repartidos corresponden a los primeros beneficios obtenidos. En este sentido, debe citarse la S de marzo de 2013, en Recurso de Casación núm. 1253/2011 que aún refiriéndose a un supuesto considerarse aplicable al aquí analizado dado que la redacción de los preceptos allí considerad en redacción dada por la Ley 10/1996, resulta idéntica a la del artículo 30.4.b) TRLIS. En dicha S los efectos de poder practicar la eliminación de dividendos percibidos en tributación consolidac sociedad dominada del Grupo en cuestión, que había traspasado a reservas cuantías proced acciones con carácter previo. La controversia de fondo planteada en el recurso de casaciór reclamante de que ante la ausencia de un criterio de imputación expreso en el artículo 28 de la L específica realizada en el acuerdo social de reparto de reservas para determinar el origen de l Supremo señala en su Fundamento de Derecho CUARTO que: “Finalmente, cuando la prima de reservas, da lugar a la previsión normativa 28.4 letra b) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 1998, que obliga a considerar que los dividendos repartidos después del traspaso proceden de la traspasadas a reservas hasta agotarlas, previsión que no puede ser desplazada (siempre a efe acuerdo social de reparto de los dividendos en cuanto a la fuente de que proceden”.

b) Pero es que incluso si no se compensan con BINs, aún cuando no puede hablarse de desimpc imposición, ya que la pérdida obtenida por el propietario anterior se neutraliza con el ingreso fiscal

Abundando en esta cuestión de la interpretación finalista del artículo 30.4.b) TRLIS, que recor obligado tributario en su escrito de alegaciones complementarias, considera este Tribunal Centra

del Tribunal Supremo lleva a considerar que la correcta correcta aplicación de cualquier precepto operativas complejas como la aquí analizada, y en consecuencia también de los referentes a me imposición, debe respetar una segunda implicación de lo que puede denominarse “*neutralidad fi* impedir la aparición de un exceso de carga tributaria por el Impuesto sobre Sociedades, se debe desimposiciones no previstas en la normativa del impuesto.

Esta conclusión, esto es, que la aplicación literal de la normativa del Impuesto sobre Sociedac desimposición, está presente en numerosos pronunciamientos del Tribunal Supremo. Así, y resp de la doble imposición cabe citar la Sentencia de 19 de marzo de 2014, en Recurso de Casació Tribunal afirma en su Fundamento de Derecho SEXTO:

“La doble imposición intersocietaria tiene lugar cuando se grava dos veces en concepto de im dividendo o participación en beneficios: la primera, al tributar la entidad que los obtiene por e cuando dicho beneficio se reparte, sometién dose a imposición a la entidad que lo recibe, por el un doble gravamen societario.

En la transmisión de participaciones de, para su posterior amortización, la sociedad que reintegrar a los socios el capital aportado correspondiente a las acciones o participaciones adqui beneficios no distribuidos que durante el tiempo de tenencia de los títulos se habían generado er Como quiera que la entidad participada ya había tributado por el impuesto sobre sociedades (ext lugar una doble imposición económica al haber tributado en sede de la partícipe, en proporción a del accionista transmitente, por el incremento de la renta.(...)

Conviene puntualizar que, tratándose de un procedimiento para evitar la doble imposición eco nunca puede ser superior a la efectiva tributación que por los dividendos o beneficios no distribuic que adquiere los títulos para su posterior amortización. De no ser así, no estaríamos co permitiendo una indeseable financiación o retribución a cargo del erario público”.

Tampoco la interpretación finalística que la recurrente invoca lleva a otra conclusión, pues por es impugnada es imprescindible la doble imposición para que opere la deducción invocad estructuralmente imposible la deducción pretendida.” (El subrayado es de este Tribunal)

Por su parte, la Sentencia de 20 de mayo de 2010, Recurso de Casación 2970/2005 afirma que:

“Tras la modificación del art. 28 de la Ley 43/1995 por la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, la dec alcanza no solo a los dividendos y participaciones en beneficios, sino también a las plusvalía. valores mobiliarios representativos del capital de sociedades residentes en España.

Del artículo transcrito anteriormente se deduce la existencia de dos requisitos indispensables para 1. Que se trate de beneficios o rentas que ya fueron objeto de gravamen en un momento ant beneficios se integren efectivamente en la base imponible. Es decir, que se produzca una doble necesaria la aplicación de la deducción en cuestión para evitarla o paliarla en parte según los Ley.

El requisito de la efectividad de la doble tributación para que pueda aplicarse la deducción contei con toda claridad de lo dispuesto en el apartado 1 del art. 28 de la Ley, que para la aplicación de del contribuyente se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras sociedades n los restantes apartados del citado precepto desarrollos o especificaciones de la regla contenida e

El requisito de la efectividad de la doble tributación ha sido también subrayado por sentencia de i de 1998.

De no exigirse el mencionado requisito, se produciría una desimposición injustificada, contraria norma, que no es otra que la de evitar la doble imposición”. (El subrayado es de este Tribunal)

Por último, puede traerse a colación la Sentencia de 21 de noviembre de 2013, Recurso de neutralidad perseguida en este caso por el régimen especial FEAC al afirmar que “La reestructuración empresarial acogidas válidamente al régimen especial de fusiones, escisione:

valores no debe perjudicar la neutralidad del conjunto de ellas, salvo que arrojen como resultado puestas de manifiesto – difícil sería reconocer en tal caso la existencia de motivos económicos v: que aquí sucede-, sin perder de vista además que el diferimiento de la tributación y la exoneración. (El subrayado es de este Tribunal)

En definitiva, de la jurisprudencia citada cabe concluir que la aplicación de los diferentes prece sobre Sociedades debe realizarse de forma que se respete el esquema general del referido tribu debe ser objeto de tributación una sola vez, resultando proscritos tanto resultados que conll supuestos de desimposición efectiva no queridos por la norma.

Por todo lo expuesto, considera este Tribunal Central ajustada a derecho la regularización conten el sentido de denegar la posibilidad de aplicar un mecanismo de corrección de la doble imposic por **GRUPO C ... SA**, por la vía de su eliminación en régimen de tributación consolidada, computadas por anteriores propietarios. Así, el Acuerdo de liquidación confirma la propuesta de de dividendos percibidos por **GRUPO C ... SA** de **SEGC** por importe de 52.962.819,29 € (en respectivamente).

OCTAVO: Frente a esta postura, extensamente argumentada por la Inspección tanto en el complementario como en el Acuerdo de liquidación, el principal motivo de oposición a la reg tributario es la existencia de una Consulta Vinculante que formuló a la Dirección General de Tril ampara, a su juicio, el tratamiento fiscal de los dividendos como susceptibles de generar la de hecho de no haberse compensado los beneficios con las BINs, tal y como se determina expresam La referida consulta fue formulada por el obligado tributario el 26 de noviembre de 2004, y la co de 2005, tiene salida del centro directivo el 28 de febrero de 2005. Si bien en el planteamiento una operativa prevista para resultados contables positivos previstos para el ejercicio 2004, sin er beneficios generados en el ejercicio 2005 y posteriores que se reparten en los ejercicios 200 consulta es el siguiente:

“DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:

La entidad consultante A ostenta una participación del 100% sobre la entidad B adquirida en consolidación fiscal desde el ejercicio 2001.

Como consecuencia de los resultados negativos de la entidad B hasta el año 2000, se realiza socios como por la consultante para la compensación de pérdidas. No obstante, desde 2001 la e no superan, sin embargo, el importe de las aportaciones efectuadas por los socios, de tal for imponibles negativas pendientes de compensar procedentes de ejercicios anteriores.

A lo largo del ejercicio 2004, la entidad B tiene previsto obtener un resultado contable positiv ordinario de su actividad como de dividendos percibidos de sociedades filiales. Dicho re parcialmente con bases imponibles negativas mientras que el resto de la base imponible g compensaría en su totalidad con deducciones por doble imposición de los dividendos percibic previstas en el capítulo IV del título VI del TRLIS.

Tras la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, la entidad B dotaría una reserva convenier propios por un importe igual al de la base imponible de dicho ejercicio no compensada con bas repartido a la entidad A como dividendos.

CUESTION PLANTEADA:

Si el reparto de dividendos de la entidad B a A determina la eliminación de la base imponible del integrada en la base imponible individual de B que no ha sido compensada con bases imponible por no ser de aplicación la limitación a la deducción por doble imposición interna de dividend TRLIS.

CONTESTACIÓN:

El artículo 74.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante 7 Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece, respecto de las eliminaciones a practicar en la siguiente:

"2. Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento fiscal podrán ser compensadas en la base imponible de esta, con el límite de la base imponible excluyéndose de la base imponible, a estos solos efectos, los dividendos y participaciones en beneficio del artículo 30 de esta Ley".

Por tanto, la entidad B en el ejercicio 2004, de las bases imponibles negativas pendientes de compensar en el grupo, solamente podrá compensar un importe igual o inferior al resultado obtenido en dicho ejercicio ordinario, integrándose el resto de renta en la base imponible del grupo fiscal.

Por otra parte, el artículo 72 del TRLIS establece:

"1. Para la determinación de la base imponible consolidada se practicarán la totalidad de las operaciones internas efectuadas en el período impositivo.

Se entenderán por operaciones internas las realizadas entre sociedades del grupo fiscal en los que formen parte de él y se aplique el régimen de consolidación fiscal.

2. Se practicarán las eliminaciones de resultados, positivas o negativas, por operaciones internas cuando los resultados estuvieren comprendidos en las bases imponibles individuales de las entidades que forman parte del grupo.

3. No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales se dedució por doble imposición interna prevista en el artículo 30.4 de esta ley."

El artículo 30.4 del TRLIS regula diferentes supuestos en los que no es aplicable la deducción por doble imposición de dividendos de fuente interna. En particular, según la letra b) del citado apartado 4, no es aplicable la deducción cuando, con anterioridad a la distribución de dividendos se hubiere producido una reducción de capital por la cual se hubiese realizado una aportación por los socios para reponer el patrimonio, hasta el importe de la reducción.

La razón de ser de la citada restricción se justifica en el hecho de que los beneficios con cargo a los que no han sido gravados por el Impuesto sobre Sociedades en la medida en que se vean compensados por los beneficios procedentes de aquellos ejercicios cuyo patrimonio ha sido repuesto por las aportaciones de los socios.

Es decir, dado que dichos beneficios no han determinado una tributación efectiva, su distribución no genera una deducción por doble imposición.

No obstante, en el caso planteado en el escrito de consulta, aún cuando los socios han realizado aportaciones al patrimonio como consecuencia de la obtención de pérdidas, las bases imponibles negativas compensadas en su totalidad con los beneficios obtenidos en el ejercicio 2004 por la entidad B, al distribuirse los beneficios dará lugar a una base imponible positiva, con la correspondiente cuota íntegra. En esta situación, en la totalidad el derecho a compensar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Al respecto, debe tenerse en consideración lo establecido en el artículo 30.4.b) del TRLIS, en aplicación de la deducción no se aplicará respecto de las rentas distribuidas que se hubieran producido respecto de aquéllas la compensación de bases imponibles negativas.

Por tanto, se puede entender que las reservas constituidas por la entidad B que se corresponden a la base imponible positiva generada en el ejercicio 2004, que no ha sido objeto de compensación con los beneficios de ejercicios anteriores, no se ve afectada por la restricción prevista en el artículo 30.4.b) del TRLIS. Por lo tanto, al determinar la base imponible del grupo fiscal, se podrá proceder a la eliminación de aquellos beneficios de la base imponible positiva que ha sido objeto de tributación en sede de la entidad B."

En el primer escrito de alegaciones presentado, se despacha la controversia jurídica planteada sobre la inexistencia de doble imposición con motivo del cómputo de pérdidas por los titulares anteriores. En el primer escrito formal de los requisitos previstos en el art. 30.4.b) TRLIS, esto es, la no compensación en sede de la entidad B.

dividendos, de los beneficios de los que aquellos derivan con las BINs de ejercicios anteriores. La único requisito necesario para tener derecho a la deducción a la vista de la contestación a la consulta fue en absoluto ignorada por la Inspección, que dedica los Fundamentos de Derecho DECIMO a analizar el contenido de la consulta para concluir que no existe identidad entre los hechos y los datos obligados tributarios en los años 2006 y 2007 y las incluidas en el texto de la consulta. Por un lado, el obligado tributario realizó la consulta para el ejercicio 2004. Y por otro, y esto es lo verdaderamente relevante, el sustrajo al centro directivo de información imprescindible para una correcta valoración de la necesidad de corrección de la doble imposición, al omitir cualquier dato que permitiese considerar la existencia de pérdidas saneadas por una vía diferente a la compensación de las BINs en las que aquellas se señala la Inspección, en la normativa reguladora de las consultas, arts. 88 y 89 LGT, *“está clara que, por razones evidentes, han de quedar constreñidos a lo que la norma también dispone de entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta, la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso”*.

En la página 80 del Acuerdo de liquidación se ponen de manifiesto los hechos relevantes para la tributación de la operación, atendiendo a esa interpretación finalista de la norma cuya prevalencia genera esta controversia, que no son comunicados por el obligado tributario al centro directivo en la consulta. Los datos mencionados por la Inspección, destaca este Tribunal Central el hecho de que no se informó del cómputo fiscal de las pérdidas en sede del anterior propietario a resultados de las partes concurrentes en la operación de venta de las participaciones, que no se mencionan. Tampoco se formula la consulta, el efectivo aprovechamiento total de esas mismas pérdidas en sede de los ejercicios diferentes y en aquel en que se dota la denominada *“reserva voluntaria conveniente”* que existieron beneficios que se destinaron a reservas voluntarias (tal y como se ha recogido en el texto de la presente resolución, punto 3.3) llegándose incluso a afirmar que con su actuación pretendían *“tienda a asimilar los dividendos repartidos con rentas no integradas en la base imponible de los ejercicios”* de la Inspección de que *“esos hechos de trascendencia decisiva para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15.4 de la Ley 35/2006, de 28 de mayo, de IRPF, se hurtaron a la DGT, ello que implicó (...) haberse formulado la consulta en términos que no concuerdan con todos los antecedentes”*. Lo que implica, en consecuencia, que no deban apreciarse los efectos de la regularización ahora confirmada.

No resulta por tanto cierto lo afirmado por el obligado tributario en su escrito de alegaciones cuando afirma *“aducidos por la Inspección no tienen ninguna base jurídica sólida”*, ni que en la consulta fueron *“antecedentes necesarios para emitir una opinión fundada en Derecho”*. Tampoco el contenido de la consulta presentada el 3 de marzo de 2014 desvirtúa la anterior consideración. Tras insistir en una interpretación de la LIRIS cuya improcedencia se ha determinado en Fundamentos de Derecho anteriores de la presente resolución, el obligado tributario el apartado *“IV. Vigencia del criterio establecido en la contestación de la DGT V0307/2014”* entre hechos y circunstancias relatados en la consulta y los acaecidos en los ejercicios 2006 y 2007, relevantes desconocidos por la DGT. Frente a lo ya apuntado por este propio Tribunal Central, en el texto de la consulta planteada por GCO se mencionaban de forma expresa las pérdidas generadas por la adquisición de MNA, así como las operaciones de saneamiento realizadas, extremo que debe ser tenido en cuenta. Ahora bien, lo que no puede compartirse es la consideración de que las pérdidas generadas por la adquisición de MNA son *“elementos ajenos a la distribución de dividendos”*, y que *“tampoco resultan relevantes a la hora de determinar los dividendos que se consultó exponiendo todos los elementos esenciales”*. Afirma el obligado tributario que *“los hechos y circunstancias que se alegan carecían de relevancia, y que “la conclusión de la Administración únicamente podía fundarse en los hechos y circunstancias que se alegan por esta parte”*, cuestión ésta que se rebate con la mera lectura de los anteriores Fundamentos de Derecho de la presente resolución que ha quedado acreditado como no sólo a resultados de la interpretación administrativa, sino de la jurisprudencia, resulta necesario constatar la existencia de doble imposición efectiva a los efectos de la regularización aquí pretendidos.

NOVENO: Prosiguiendo con lo expuesto, debemos atender ahora al hecho de que la regularización de la eliminación en tributación consolidada de los dividendos satisfechos por los ejercicios anteriores a las pérdidas computadas fiscalmente por sus anteriores propietarios con ocasión de la transmisión de la sociedad por aplicación del art. 15.4 LIRIS al resto de dividendos percibidos, en la medida en que constituyen los fondos propios realizadas directamente por el obligado tributario y que fueron destinadas al

Concluyendo que resulta procedente otorgar dicho tratamiento, es decir, considerarlos menor valor propietario **GRUPO C ... SA**, por importe de 32.580.820,83 €.

El citado tratamiento se desprende del criterio sentado por la Dirección General de Tributos, en 10 de abril de 2006, en los siguientes términos:

“ DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS:

La entidad consultante ostenta una participación del 100% sobre la entidad B, adquirida en 1 consolidación fiscal de la dominante desde su adquisición.

En 1994, B efectuó una reducción de capital para compensar pérdidas de ejercicios anteriores y prima de emisión a la cuenta de reservas. En los ejercicios transcurridos hasta 1997, B continuó, obstante, desde 1998 ha obtenido resultados positivos que, sin embargo, no superan el importe para compensar pérdidas y el traspaso de prima de emisión a reservas que se hicieron en su momento.

A la fecha de hoy, B sigue teniendo bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación.

Al cierre del ejercicio 2004, B tiene previsto obtener un resultado contable positivo generado tanto por la actividad ordinaria, como de dividendos percibidos de sociedades filiales, unas que pertenecen al grupo fiscal y otras no. Dicha renta positiva será integrada en la base imponible, sin ser compensada con el crédito de manera que generará una cuota íntegra que se compensará en su totalidad, en la parte correspondiente a dividendos procedentes de filiales del grupo, con deducciones por doble imposición interna y en la parte correspondiente a dividendos procedentes de filiales del grupo, con eliminaciones de rentas y así como deducciones del capítulo IV del título VI del TRLIS (RCL 2004, 640 y 801) . Tras la liquidación de las Sociedades, la entidad B dotaría una reserva voluntaria convenientemente identificada en sus libros de la base imponible del ejercicio que no habrá sido compensada con bases imponibles negativas pendientes de compensación. El reparto de dividendos a A, con cargo a la reserva voluntaria identificada, referida anteriormente.

CUESTION PLANTEADA:

Si con ocasión del reparto de dividendos de B a A procede eliminar, en la declaración consolidada, la base imponible individual de A que no ha sido compensada con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación la limitación a la deducción por doble imposición interna de dividendos prevista en el artículo 74.2 del TRLIS (RCL 2004, 640 y 801) .

CONTESTACIÓN:

El artículo 74.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante Ley 4/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 640 y 801) , establece, respecto de las eliminaciones de rentas del grupo fiscal, lo siguiente:

«2. Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensación en el momento de la declaración fiscal podrán ser compensadas en la base imponible de esta, con el límite de la base imponible de la entidad, excluyéndose de la base imponible, a estos solos efectos, los dividendos y participaciones en beneficio de los socios de la entidad B del artículo 30 de esta Ley».

Por tanto, la entidad B en el ejercicio 2004 podrá compensar bases imponibles negativas pendientes de compensación en la base imponible de esta, con el límite de la base imponible de la entidad B, integrándose en el grupo, solamente por un importe igual o inferior al resultado obtenido en dicho ejercicio ordinario, integrándose el resto de renta en la base imponible del grupo fiscal.

Por otra parte, el artículo 72 del TRLIS establece que:

«1. Para la determinación de la base imponible consolidada se practicarán la totalidad de las operaciones internas efectuadas en el período impositivo.

Se entenderán por operaciones internas las realizadas entre sociedades del grupo fiscal en los que formen parte de él y se aplique el régimen de consolidación fiscal.

2. Se practicarán las eliminaciones de resultados, positivas o negativas, por operaciones internas cuando los resultados estuvieren comprendidos en las bases imponibles individuales de las entidades que forman parte del grupo fiscal.

3. No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales se dedució por doble imposición interna prevista en el artículo 30.4 de esta Ley».

El artículo 30.4 del TRLIS regula diferentes supuestos en los que no es aplicable la deducción por doble imposición de dividendos de fuente interna. En particular, según la letra b) del citado apartado 4, no es aplicable la deducción cuando, anterior a la distribución de dividendos se hubiere producido una reducción de capital por devolución de prima de emisión o traspaso de reservas, hasta el importe de la reducción o traspaso.

La razón de ser de esta restricción se justifica en el hecho de que los beneficios con cargo a los que se han sido gravados por el Impuesto sobre Sociedades en la medida en que se vean compensados por devoluciones de prima de emisión o traspaso de reservas procedentes de ejercicios cuya situación patrimonial haya sido saneada a través de una operación de devolución de prima de emisión o traspaso de reservas, dado que esos beneficios no han determinado una tributación efectiva, su distribución no genera una doble imposición, de manera que ha de considerarse que los primeros beneficios distribuidos por la entidad que los genera proceden de la reconstitución del capital inicial, esto es, representan una devolución indirecta de la prima de emisión o traspaso de reservas, esto es, la distribución posterior de beneficios por la entidad que los genera es indirecta de la prima de emisión o traspaso de reservas.

De acuerdo con lo anterior, la distribución de dividendos por la entidad B hasta el importe de aquella devolución indirecta del importe del capital y de la prima de emisión objeto de reducción y traspaso de reservas, con lo establecido en el artículo 15.4 del TRLIS, dicho importe reduce el valor a efectos fiscales de la participación que tiene en la entidad B, por lo que el mismo no se integraría en la base imponible de la entidad con participación exceda del importe percibido. En caso contrario, el exceso del importe percibido se integraría en la base imponible.

Caso de que el dividendo distribuido supere el importe de la reducción de capital o traspaso de reservas, el exceso estaría sometido a ninguna limitación respecto de la aplicación de la deducción por doble imposición prevista en el artículo 30.4 del TRLIS, por lo que sería objeto de eliminación a efectos de determinar la base imponible de la entidad que lo percibe, formando parte de la entidad A y B.

El criterio de esta consulta viene a puntualizar el establecido en la consulta V0307-05, de forma que la devolución de prima de emisión o aportación de socios para compensar pérdidas, si bien no se integra en la base imponible de la entidad que lo percibe, si se integra en la base imponible del grupo fiscal al que pertenecen tanto la entidad que lo distribuye como la que lo percibe, no es correcto sino por la reducción del valor de la participación.»

Recordemos en primer lugar el tenor literal del art. 15.4 TRLIS:

“En la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de la entidad que lo percibe el valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor contable de la participación.

La misma regla se aplicará en el caso de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones.

Como se desprende de su redacción, el artículo 15.4. TRLIS se refiere al tratamiento fiscal de los dividendos previamente aportados por los socios de una sociedad mercantil. En consecuencia, y dado que el artículo 15.4. TRLIS se refiere a la devolución de prima de emisión o traspaso de reservas, analizando se corresponde con un pago formal de dividendos, dicho artículo sólo resulta concorde con lo establecido en el artículo 30.4.b) del TRLIS en los términos que han sido expuestos en el Fundamento de hecho anterior. En consecuencia, la renta percibida atendería a su verdadera naturaleza y no a la fórmula bajo la que se instrumenta.

La equiparación económica de dividendos con devolución de fondos propios se deriva en última normativa reguladora de las sociedades de capital establece sobre el pago de dividendos, con equilibrio financiero entre fondos propios y patrimonio neto societario. Cuando una sociedad obtiene patrimonio por debajo de un determinado porcentaje de su capital, la normativa mercantil impone frente a una posible voluntad de reparto de dividendos por parte de los socios. De esta forma, y en los supuestos de disolución, cuando esa sociedad con pérdidas contables acumuladas se recusa la obtención de beneficios, la normativa mercantil la obliga a destinarlos al saneamiento de las pérdidas, lo que puede ser soslayado mediante nuevas aportaciones de los socios que se destinan a enjugar con ellas las pérdidas, pero a pesar de que se mantienen fiscalmente instrumentadas como BINs. En este segundo supuesto, cuando el destino lógico hubiera sido compensar pérdidas contables, los mismos resultan de libre disposición de los socios, lo que supone un esfuerzo de financiación adicional que han realizado los socios. Por tanto ese pago de dividendos supone una restitución de ese anticipo financiero que no tuvo más finalidad que equilibrar patrimonialmente la sociedad, capaz de generar recursos propios para ello. Así, la situación final en términos de equilibrio financiero es la de haber aplicado los beneficios a las pérdidas.

Analizando ambas posibilidades, si la sociedad aplica los beneficios a las pérdidas no existe ningún problema. Contablemente las pérdidas desaparecen y fiscalmente se consumen las BINs con lo que resulta efectiva. Los ulteriores dividendos se corresponderán así con ganancias de la sociedad participada por lo que sí operaría la deducción por doble imposición. Ahora bien, si lo que se produce es un pago de dividendos con cargo no a dividendos sino a aportaciones adicionales de los socios, en el ámbito fiscal por lo que no reconocer efecto alguno a dicha operativa contable tiene como consecuencia un aumento de las pérdidas fiscales vía BIN y no tributación de los dividendos por aplicación de la deducción por doble imposición. Como se ha reflejado claramente, no existe esa tributación previa que legitima la aplicación del mecanismo de deducción por doble imposición, lo que pasa por reflejar fiscalmente ese reequilibrio financiero entre valor contable de la participación y pérdidas, minorando fiscalmente el coste de la cartera por el importe de esas aportaciones adicionales que han compensado las pérdidas. Ese es el fundamento de la aplicación del art. 15.4 TRLIS, en los términos que han establecido los arts. 15.4 y 15.5 del Real Decreto General de Tributos.

Considera este Tribunal Central que, por los mismos motivos desarrollados para el art. 30.4.b) TRLIS, la aplicación del art. 15.4 TRLIS a un supuesto de restitución indirecta de fondos propios debe realizarse de forma que no altere el funcionamiento del I.Sociedades: la obtención de renta gravable debe ser objeto de tributación tanto en los resultados que conlleven excesos de tributación como en los supuestos de desimposición efectiva. En particular, y respecto de este art. 15.4 TRLIS, en aquellos términos que permitan sostener que se aplica la deducción por doble imposición a rentas repartidas bajo la fórmula de dividendos, esto es, el restablecimiento de una participación atendiendo al esfuerzo financiero previo que los inversores han realizado en adquirir dichos dividendos.

Cuando la participación no ha cambiado nunca de propietario, no existe duda de quien ha realizado el pago, por lo que se hallan incorporados al coste de la cartera, por lo que no hay dificultades en la determinación del menor valor fiscal de aquella, y respecto del cual las bases imponibles negativas de las pérdidas saneadas operan como límite máximo.

La situación cambia cuando existe una transmisión de la participación posterior a la realización de los dividendos. En estas circunstancias, resulta necesario analizar cada supuesto concreto a fin de determinar si, en el momento en que el receptor formal del dividendo se hallan incorporadas partidas que constituyen, desde el punto de vista de los fondos propios de la participada. Tales contrapartidas pueden consistir en aportaciones de los socios propios de la sociedad participada, o en la restitución económica a los anteriores propietarios con lo que se devuelven estos últimos a los fondos propios de la participada, por ejemplo, vía coste de adquisición de la participación, o a través de una contrapartida alguna, supuesto éste del que parte el actuario en el Informe de disconformidad, al considerar que el accionista inicial haya transmitido tras haber efectuado el saneamiento del balance y en consecuencia el valor equivalente a este saneamiento en su base imponible, lo que le permite concluir que en dicho caso se aplica el art. 15.4 TRLIS.

Bajo esta misma óptica, el Acuerdo de liquidación pone de manifiesto que el art. 15.4 TRLIS “*no se aplica a los dividendos que se reparten a los socios que han realizado aportaciones a la sociedad, en los términos que establece el art. 15.4 TRLIS, en los términos que han establecido los arts. 15.4 y 15.5 del Real Decreto General de Tributos.*”

consecuencia en las particulares circunstancias de este supuesto, concluye que el actual titular coste de su cartera nada de ese esfuerzo financiero en que consistió el saneamiento realizado por tanto no debe calificar los dividendos recibidos, hasta el importe de la pérdida computada por de fondos propios. Debiendo dar a los mismos el tratamiento que se deriva de lo expuesto en F de esta resolución y en particular del SEPTIMO.

No obstante lo anterior, la Inspección constata la existencia de operaciones de saneamiento abo tributario tras la adquisición de la participación y que se destinan a la compensación de las pér 2000. En particular, el 15 de diciembre de 2000 reduce capital de 3.500.000.000 ptas a 0 ptas 3.000.000.000 ptas con una prima de emisión de 8.499.900.000 ptas. De esta operación que su íntegramente por el obligado tributario a su sociedad participada, 6.086.656.004 ptas de la pr saneamiento de pérdidas del ejercicio 1999. El resto de la prima, por importe de 2.413.243.996 pt capital, se aplican en el año 2001 al saneamiento de las pérdidas del ejercicio 2000. Ello permit los 205.932.545,96 € que corresponden a pérdidas generadas por la sociedad participada y propietarios:

a) 173.363.735,25 € deben ser considerados por el obligado tributario dividendo: imposición del art. 30.4.b) TRLIS en los términos ya expuestos, al haber sido aprovechada anteriores propietarios que asumieron el saneamiento de las mismas.

b) 32.580.820,83 € deben ser calificados como restitución indirecta de fondo asumió efectivamente el saneamiento de las pérdidas y que, en consecuencia, minorarán el val del art. 15.4 TRLIS.

Regularización que, también en lo relativo a la minoración del valor fiscal de la cartera de **SEGI** confirmada por este Tribunal Central atendiendo a lo expuesto en el presente Fundamento de Del

DECIMO: Continuando con las cuestiones de fondo derivadas de la regularización ahora cues relativa a la posible deducibilidad fiscal de los lotes de navidad entregados a empleados jubilado: en la costumbre asumida que se repite año a año y que debe ser incluida, a su juicio, er expresamente excluido del concepto de liberalidad del art. 14.1.e) TRLIS.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 14.1.e) TRLIS no tendrán la consideración de donativos y liberalidades, excluyéndose de este concepto *“los gastos por relaciones públicas cc con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los re indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacio* desprende claramente del tenor literal de dicho precepto, únicamente cabe excluir del conc adecuarse a usos y costumbres, determinados gastos con respecto al personal de la empres: Central quienes formaron parte de la plantilla en el pasado y que en el momento de produci jubilados puedan considerarse parte de dicho personal. No obsta a lo anterior la percepción por p del obligado tributario, de un complemento dinerario derivado del plan de pensiones de empl promovidos por la entidad, puesto que lo determinante para la calificación de personal de un relación laboral vigente en el momento de realizarse dicha calificación.

Por lo expuesto considera este Tribunal Central que debe confirmarse la regularización en este p

UNDECIMO: Resta por último dar contestación a la alegación relativa a la deducibilidad fis obligado tributario para asegurar parte de los compromisos por pensiones asumidos con sus di viudedad), a las que la Inspección niega dicha condición atendiendo a que las mismas no f personas a quienes se vinculan las prestaciones, ni se practicó ajuste positivo alguno para la deti en el I.Sociedades en relación con dicho concepto. El Acuerdo de liquidación señala que la dedu de lo dispuesto en el art. 13.3 TRLIS, en relación con la D.A. primera del R.D. Legislativo 1/2002 aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, que pe de pensiones mediante contratos de seguro. En la medida en que los aquí analizados no cum consistente en su imputación fiscal a las personas a quienes se vinculen las prestaciones, no c deducibles.

Sin embargo, alega ahora el obligado tributario que el gasto derivado de estas primas de seguro

pensiones instrumentado en un contrato de seguro colectivo de vida. Así, sostiene que la im trabajadores era obligatoria para la empresa, en atención a lo dispuesto en el art. 17.1.f) de la Le de riesgo puro, lo que a su juicio determina que su deducibilidad sea automática de acuerdo co Y ello con independencia de su imputación fiscal a los trabajadores, que no se ha producido t alegaciones.

El referido artículo 13.3 TRLIS establece lo siguiente:

“3. Serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados i Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. Dichas contribuciones se imputarán a cada p, salvo las realizadas de manera extraordinaria por aplicación del artículo 5.3.d) del citado Texto R los Planes y Fondos de Pensiones. Serán igualmente deducibles las contribuciones para la cobe de los planes de pensiones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculen las prestaciones.*
- b) Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras.*
- c) Que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contrib*

El obligado tributario cita diversas consultas de la Dirección General de Tributos (V2627/07, V9 ante este Tribunal Central su pretensión de que, tratándose de primas de imputación obliga consideración de deducibles. Sin embargo, de la lectura de dichas consultas, y en particular d efectivamente, la prima de un seguro de vida temporal anual renovable en modalidad obligatoriamente imputada al asegurado, considerandose retribución en especie derivada del tra tratan de primas obligatoriamente imputadas, *“tienen la consideración de gasto deducible, ya que 13.3 del R.D.L 4/2004”*. Es decir, que se reconoce la obligatoriedad de la imputación, lo que pre producido y en consecuencia, que la prima resulta deducible. En modo alguno cabe interpretar, e incumplida la premisa de la imputación pueda predicarse la deducibilidad fiscal.

En los mismos términos se pronuncia la DGT en su consulta V1613/2008, en la que confirmada l las primas en el IRPF, determina que *“su deducibilidad estará reconocida en la medida en qu previstas en el artículo 13.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004 (...)”* que se transcribe y que inc fiscal a las personas a quienes se vinculen las prestaciones, en los términos que ya se han expue

La restante consulta citada, V914/2008, se refiere exclusivamente la obligatoriedad de la imputa personal de los asegurados, dada su condición de rendimiento en especie del trabajo persona requisitos de deducibilidad de las primas en el Impuesto sobre Sociedades del pagador de las mis

A la vista de lo anterior debe confirmarse la regularización inspectora en el sentido de que, no ha fiscal de la prima en la imposición personal de los asegurados, aún siendo obligatoria, no proced en el I.Sociedades.

Por todo lo expuesto,

Este **TRIBUNAL CENTRAL**, reunido en Sala, en la presente reclamación, **ACUERDA ESTIMAR**

a) Declarando prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación por el I.Socie por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005 .

b) Confirmando las liquidaciones por el I.Sociedades, ejercicios 2006 y 2007, salvo en lo r debiendo ser rectificado el importe de los mismos en los términos expresados en el Fundamento resolución.