

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 03153/2016, de 11 de junio de 2019

Impuesto sobre Sociedades. Deducción por doble imposición de dividendos. Improcedencia de la deducción cuando las rentas tienen la calificación de «utilidades percibidas por la condición de socio».

Sostiene el TEAC que no cabe aplicar la deducción por doble imposición de dividendos en aquellos casos en los que lo percibido por el socio no sea calificable como «dividendo» si no como «utilidades percibidas por la condición de socio». No se comparte la opinión del TEAR consistente en aceptar la aplicación de la deducción no sólo en los casos en los que se perciben dividendos, sino también por participar en los beneficios bajo cualquier fórmula. Analiza el Tribunal, en esta resolución, la diferencia entre «dividendos» y «utilidades percibidas por la condición de socios», en la medida en que, para éstas últimas, no se exige la existencia de resultados positivos en la entidad, ni se obtienen en función de la participación del socio en la sociedad, ni son acordadas en Junta General de Accionistas.

Fundamentos de derecho

TERCERO.-

De acuerdo con las alegaciones planteadas pasaremos en primer lugar a analizar la relativa a la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos, manifestando al respecto el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT lo siguiente:

«El obligado tributario recibe unos trasvases de fondos desde la entidad **PZ**, bien directamente bien indirectamente a través de la entidad **Q**, por unos importes totales de 195.000 euros en 2007 y 864.496 euros en 2008. Se concluye en el acuerdo de liquidación que la percepción de dichos fondos se justifica por la condición de socio de la entidad **X** que participa en un 23,51 % en el capital de **PZ**. No obstante, no está demostrado que dichos fondos procedan de beneficios obtenidos por **PZ** que hayan tributado, no proceden de una distribución de las Reservas y no consta que otros socios hayan percibido cantidad alguna de forma que lo percibido por **X** no es proporcional a su participación en el capital.

En el acuerdo de liquidación se califican dichas rentas como de "utilidades procedentes de la condición de socio" (art. 25.1.d) Ley. 35/2006) y se deniega la deducción por doble imposición de dividendos regulada en el artículo 30 del TRLIS.

El TEAR de Madrid confirma que dichos fondos tienen la consideración de ingresos financieros, descartando que pueda identificarse con la contraprestación de servicios facturados, o con operaciones de préstamos (FD Quinto, págs 74-80 del acuerdo de liquidación). Estima, no obstante, que procede aplicar la deducción para evitar la doble imposición, en la medida en que estos ingresos entrarían dentro del concepto "participación en beneficios"

...la disposición de fondos se hace al margen de las normas legales y previsiones estatutarias sin que se conozca a qué obedece. Puesto que no parece haber sido impugnado por terceros que puedan estar perjudicados por el desplazamiento patrimonial que en su perjuicio puede estarse produciendo, podría obedecer a lo que sería algún tipo de pacto extraestatutario o parasocial tácito y cuya causa o motivo se desconoce, pues el mismo habría permanecido reservado y oculto de no haberse realizado la Inspección. Este carácter extraestatutario y reservado conlleva su carácter extramuros del funcionamiento normal y ordinario de la empresa y su carácter ajeno a cualquier mecanismo para evitar la deducción por doble imposición de beneficios.

...Por lo tanto, puede haber rentas que no entren estrictamente en la categoría de dividendo pero que acaban beneficiándose de la deducción por entender que si que estamos ante una participación en beneficios, pero siempre dentro del funcionamiento regular de la empresa. En el caso de la consulta citada parece que la operación ha sido aprobada por los órganos sociales de la empresa y se enmarca dentro de la mejora de la política de pago de dividendos situación que nada tiene que ver con la que nos encontramos en el presente expediente.»

(...)

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia es preciso traer a colación la resolución de este TEAC de 04-12-2017 (RG 3138/14) en la que dispusimos, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

«SÉPTIMO. Supletoriamente a lo anterior, alega el recurrente que en el momento en que se le reembolsó el supuesto crédito no era socio de C....SA, al producirse con posterioridad a que éste otorgase separación de bienes con su cónyuge adjudicándosele el crédito en cuestión y a su cónyuge la participación en C....SA y solicita que se le reconozca la deducción por doble imposición, al haber sido sometida la misma renta a imposición tanto en sede de la sociedad como en la del socio.

Sobre su condición de socio o no, deja constancia la Inspección en la relación fáctica expuesta en el propio Acuerdo de liquidación:

"En dicha liquidación de la sociedad de gananciales, en la relación de bienes y derechos de la sociedad de gananciales se incluyen, entre otros bienes, las participaciones en C....SA, 4.000 participaciones, valoradas en 120.000 euros y un crédito contra C....SA por importe de 550.000 euros.

En la adjudicación de bienes se asigna, entre otros bienes, a la esposa del obligado tributario, Doña C....., las 4.000 participaciones de C....SA, y al obligado tributario el referido crédito contra C....SA por 550.000 euros, así como efectivo en BANKINTER por 140.500 euros, que suman 690.500 euros que es el total de los bienes que le adjudican.

A partir del 8 de noviembre de 2.006 el obligado tributario no tiene participación alguna en la sociedad C....SA y figura como titular de un crédito contra la misma por importe de 550.000 euros. del que, como se indica posteriormente, no ha sido justificado la aportación por el obligado tributario a C....SA de 347.190,94 euros. En diciembre de 2.006, el obligado tributario cobra de C....SA la cantidad de 550.000 euros en concepto de devolución préstamo, como más adelante se detalla".

La alegación del interesado sobre este punto no tiene mucho recorrido en tanto que evidentemente la cantidad que la sociedad entrega al reclamante es una consecuencia directa del tiempo en el que este fue socio de ella, y puesto que no ha justificado que se trate de una devolución de cantidades anteriormente prestadas a la entidad (ante la falta de justificación de ese préstamo) debe tratarse de una remuneración derivada de su –anterior– condición de socio, según lo dispuesto en el artículo 23, a) 4º, "Cualquier utilidad distinta de las anteriores procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe".

No cabe la calificación de las cantidades dispuestas como "dividendos" como pretende el recurrente, por cuanto su distribución no ha sido acordada por la Junta General de accionistas, sin que por otra parte pueda establecerse una relación exacta, entre los porcentajes de participación y las cantidades recibidas por los socios, de ahí que se imponga su calificación como "cualquier otra utilidad", sin integración al 140% y correlativa deducción del 40%.

Ciertamente el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (al que se remite la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada en su artículo 84), impone determinados requisitos o formalidades a la distribución de "dividendos", entre otros:

a) Sólo pueden repartirse dividendos con cargo a los beneficios del ejercicio, o a reservas de libre disposición.

b) Se necesita un Acuerdo de la Junta General de la Sociedad que apruebe el reparto del mismo, con dicho acto el derecho abstracto del socio a participar en las ganancias sociales pasa a concretarse en un derecho de crédito a favor del mismo y frente a la sociedad.

c) La distribución de dividendos a los socios se realizará en proporción a la participación en el capital social, salvo disposición estatutaria en contrario.

En el presente caso, las rentas percibidas por el contribuyente en el ejercicio 2004 no han seguido ese cauce formal exigido por las normas mercantiles, lo que impide calificar los rendimientos obtenidos como "dividendos", debiéndose confirmar el acuerdo impugnado en este extremo, de modo que no se tiene acceso a la deducción que tan solo para los dividendos establecía la legislación del IRPF hasta el ejercicio 2006.

A la misma conclusión ha llegado este TEAC en resoluciones como la de 5 de noviembre de 2013, R.G. 985/2010, o de 27 de enero de 2011, R.G. 4681-09 y R.G.4598-09, confirmadas por Sentencias de la Audiencia Nacional de fecha 29 de febrero de 2012, rec.nº 118/11, y 3 de mayo de 2012, rec. nº 121/11.»

De lo anterior podemos concluir que no resultará aplicable la deducción por doble imposición de dividendos en aquellos casos en los que lo percibido por el socio no sea calificable como de «dividendo» sino como «utilidad percibida por condición de socio», y ello en contra de la afirmación vertida por el TEAR de Madrid en la resolución ahora impugnada en la que se dispuso que: «la aplicación de la deducción no es sólo por percibir dividendos, sino también por participar en los beneficios bajo cualquier fórmula».

A efectos de analizar la diferencia entre «dividendo» y «utilidad percibida por condición de socio», dispuso este Tribunal en resolución de 05-11-2013 (RG 985/10), lo siguiente:

«Expuesto lo que antecede, de la normativa reseñada procede concluir que las utilidades derivadas de la condición de socio de una entidad constituyen un hecho imponible sometido a tributación.

Determinada la sujeción al impuesto de dichas utilidades, procede concretar su calificación, después de que el legislador en la normativa de referencia, artículo 23.1.a), las incluya en la categoría de rendimientos del capital mobiliario derivados de la participación de fondos propios de entidades.

Dentro de esta categoría general, los rendimientos controvertidos no pueden confundirse con los rendimientos derivados del reparto de beneficios a los socios, regulados en el artículo 23.1.a).1º), dividendos, porque en el supuesto de percepción de utilidades derivadas de la condición de socio, artículo 23.1.a) 4º) no se exige para el disfrute de dichas utilidades en la normativa del impuesto, como condición previa, la existencia de resultados positivos en la entidad; ni se obtienen en función de la participación del socio en el capital de la entidad; ni son acordados en Junta General de accionistas .

Por lo que procede concluir que las utilidades derivadas de la condición de socio del apartado 4º, del artículo 23.1.a), no participan de la misma naturaleza de los dividendos o de distribución de beneficios equivalentes, entre los que se incluyen como conceptos asimilados a dividendos: las primas de asistencia a juntas, retornos cooperativos, derramas activas de mutuas o mutualidades, cuotas participativas de las cajas de ahorro y en general cualquier otra cantidad entregada a los socios, con cargo a resultados del ejercicio o a reservas de libre disposición, en proporción a su distribución en el capital de la Entidad.

Por ello, las cantidades imputadas al reclamante en el presente expediente no cumplen con la consideración de dividendos al accionista, ni con los requisitos que a estos efectos establece la Ley de Sociedades Anónimas, Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

(...)