

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo
Contencioso-Administrativo
Sección: SEGUNDA

SENTENCIA

Fecha de Sentencia: 04/04/2012

RECURSO CASACION

Recurso Núm.: 3312/2008

Fallo/Acuerdo: Sentencia Estimatoria

Votación: 21/03/2012

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

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero

Secretaría de Sala : Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Escrito por: CBF

Nota:

Impuesto sobre Sociedades. Requisitos para los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en España a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

RECURSO CASACION Num.: 3312/2008

Votación: 21/03/2012

Ponente Excmo. Sr. D.: Manuel Vicente Garzón Herrero

Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

S E N T E N C I A

**TRIBUNAL SUPREMO.
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: SEGUNDA**

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Rafael Fernández Montalvo

Magistrados:

**D. Manuel Vicente Garzón Herrero
D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco
D. Óscar González González
D. Manuel Martín Timón**

En la Villa de Madrid, a cuatro de Abril de dos mil doce.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso de Casación interpuesto, por **la Administración General del Estado,**

representada y dirigida por el Abogado del Estado, y, estando promovido contra la sentencia de 13 de mayo de 2008, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictada en el Recurso Contencioso Administrativo número 61/2005; en cuya casación aparece como parte recurrida, **la entidad mercantil IFF Benicarló, S.A.**, representada por la Procuradora D^a. Marina Quintero Sánchez, bajo la dirección de Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 13 de mayo de 2008, y en el recurso antes referenciado, dictó sentencia con la siguiente parte dispositiva: "**FALLAMOS:** Que estimando el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Procuradora Doña Marina Quintero Sánchez, en nombre y representación de la entidad mercantil IFF BENICARLÓ, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2004, desestimatoria de la reclamación formulada en única instancia contra la liquidación de 13 de noviembre de 2002, practicada por el Inspector-Jefe Adjunto de la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Tributaria, en relación con el Impuesto sobre Sociedades (obligación real), periodo 1995 a 1997, debemos declarar y declaramos la nulidad de tales actos, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico, con todos los efectos legales inherentes a dicha declaración, sin que proceda hacer mención especial sobre las costas procesales devengadas, al no haber méritos para su imposición.".

SEGUNDO.- Contra la anterior sentencia, por el Abogado del Estado se interpuso Recurso de Casación en base a los siguientes motivos: "Primero.- Al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Invocamos como preceptos infringidos los artículos 29.2 a) de la Ley 1/98, que aprueba el Estatuto del Contribuyente, en relación con el artículo 31 ter de Reglamento General de la Inspección de los Tributos, asimismo, invocamos la doctrina jurisprudencial relativa a la discrecionalidad técnica. Segundo.- Al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Invocamos como infringido el artículo

29.3 del Estatuto del Contribuyente, aprobado por la Ley 1/1998, y preceptos concordantes del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, sobre pérdida del efecto interruptivo de la prescripción inherente a las actuaciones inspectoras por paralización injustificada de las mismas durante más de seis meses; así como la jurisprudencia aplicativa de estos preceptos. Invocamos asimismo como infringido el artículo 66.1 a) de la Ley General Tributaria de 1963, de acuerdo con el cual el plazo de prescripción de la acción administrativa para liquidar deudas tributarias se interrumpe por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, dirigida al reconocimiento, regularización, inspección, secuestro, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible.". Termina suplicando de la Sala se dicte sentencia por la que se anule el pronunciamiento estimatorio de la sentencia de instancia basado en la errónea interpretación legal que combatimos en este recurso.

TERCERO.- Acordado señalar día para el fallo en la presente casación cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 21 de marzo de 2012, en cuya fecha tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna, mediante este Recurso de Casación, interpuesto por el Abogado del Estado, la sentencia de 13 de mayo de 2008, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se estimó el Recurso Contencioso-Administrativo número 61/05 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por IFF Benicarló, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2004, desestimatoria de la reclamación en única instancia contra la liquidación de 13 de noviembre de 2002, en relación con el Impuesto sobre Sociedades (obligación real), periodo 1995 a 1997.

La sentencia de instancia por entender improcedente la ampliación temporal de actuaciones acordada, por haber infringido el artículo 29.3 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente estimó el recurso. Como "obiter dicta", pero como razones que coadyuvan a la decisión adoptada se añade que la liquidación se efectúa por la obligación real de un tercero. Finalmente, que en el cómputo de plazos, la ampliación acordada, en lo atinente a cierto requerimiento de información, ha sido improcedente al haber sido dictada el acta sin tener en cuenta su contenido, lo que demostraba la irrelevancia del requerimiento generador de la ampliación.

No conforme con dicha sentencia el Abogado del Estado interpone el Recurso de Casación que decidimos que funda en los siguientes motivos: "Primero.- Al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Invocamos como preceptos infringidos los artículos 29.2 a) de la Ley 1/98, que aprueba el Estatuto del Contribuyente, en relación con el artículo 31 ter de Reglamento General de la Inspección de los Tributos, asimismo, invocamos la doctrina jurisprudencial relativa a la discrecionalidad técnica. Segundo.- Al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Invocamos como infringido el artículo 29.3 del Estatuto del Contribuyente, aprobado por la Ley 1/1998, y preceptos concordantes del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, sobre pérdida del efecto interruptivo de la prescripción inherente a las actuaciones inspectoras por paralización injustificada de las mismas durante más de seis meses; así como la jurisprudencia aplicativa de estos preceptos. Invocamos asimismo como infringido el artículo 66.1 a) de la Ley General Tributaria de 1963, de acuerdo con el cual el plazo de prescripción de la acción administrativa para liquidar deudas tributarias se interrumpe por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, dirigida al reconocimiento, regularización, inspección, seculamiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible.".

Lo hasta ahora dicho exige decidir sobre la concurrencia de la infracción del artículo 29.3 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, apreciada por la sentencia impugnada.

SEGUNDO.- El artículo 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente establece un principio general sobre la duración de las actuaciones de comprobación e inspección de 12 meses. Excepciona de este plazo general las actuaciones en las que concurra especial "complejidad" y entiendo que esto sucede, entre otros casos, cuando se infiere del "volumen de operaciones".

Ha de tenerse presente cuándo se inician las actuaciones aquí controvertidas, el 8 de junio de 1999, razón por la que son los textos legales entonces vigentes los que han de regir las actuaciones controvertidas.

Desde estos parámetros, y la vista de lo actuado, es patente que pese a que la motivación de la resolución de ampliación temporal del plazo de las actuaciones es "sucinta" es correcta. Efectivamente, desde el comienzo, es clara la complejidad del problema a resolver. También desde el principio es patente el importe-cuantía, de la eventual liquidación futura.

En consecuencia, se da la complejidad que justifica la ampliación y no puede olvidarse, aunque no exista una relación inequívoca, la conexión entre cuantía y complejidad.

Lo que esta Sala viene sosteniendo en el punto controvertido es que ha de concurrir, para la válida prolongación de las actuaciones, alguno de los motivos específicos que la ley contempla, y que esta concurrencia, cuyo alcance puede no ser determinable inicialmente, ha de venir corroborada en el curso de las actuaciones. Así sucedió en el asunto que decidimos donde, casi desde su inicio, se ha requerido del recurrente la aportación de la documentación necesaria a efectos de comprobar la aplicabilidad del artículo 46.1 f) de la Ley 43/95, o, alternativamente, el artículo 24 de la Ley 29/1991 sobre el alcance de las relaciones de la recurrente con su matriz, cuestión sobre cuya complejidad no puede dudarse.

Tampoco puede acogerse la argumentación acerca de que lo exigido al recurrente se deriva de la obligación real de la sociedad matriz, hecho que nada tiene que ver con la condición de sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades, cuya comprobación provocó el inicio de las actuaciones. Al razonar así se olvida que la obligación de la recurrente tiene su origen en el incumplimiento de la obligación

de retener los dividendos repartidos, obligación que tiene su origen en la condición que la demandante ostenta como sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades. El alcance de este Impuesto de Sociedades, y por consiguiente de las retenciones practicadas, aparece desde el inicio de las actuaciones.

Por último, y en lo referente a las paralizaciones del procedimiento y a quien le son imputables, ha de ponerse de relieve, que la ampliación del plazo inicial por 1 año comporta que las diligencias comenzadas el 10 de junio de 1999 han de entenderse ampliadas hasta el 10 de junio de 2001. En el intervalo se pide un requerimiento de información al extranjero, lo que genera una nueva ampliación del plazo mencionado.

El hecho de que el requerimiento no hubiese llegado cuando se dictó el acta no dice nada "per se" contra la procedencia intrínseca de ese requerimiento. Para entender que no era procedente, o que era innecesario, debía haber sido razonado adecuadamente tal extremo. Contrariamente, el contenido de la respuesta recibida avala su pertinencia pues mediante él se comprueba la concurrencia, o, inexistencia entre la actora y la matriz de los requisitos a que se refiere el artículo 24 de la Ley 29/1991, lo que constituye la esencia del litigio, y, por tanto, la adecuada paralización del procedimiento y el no cómputo del tiempo transcurrido en la espera de su recepción (siempre con el límite máximo de un año).

Desde esta perspectiva ha de estimarse que el acta levantada el 6 de junio de 2002 se produce en plazo si se tienen presente, además de lo expuesto que, hubo un plazo de 2 meses de suspensión solicitado por la propia recurrente a la inspección y cuya realidad es indiscutible y que ha de ser imputado a ella. Igual condición tiene las demoras del recurrente en aportar la documentación interesada, cuyas dilaciones solo a él son imputables y que alcanzan a 99 días.

Las actuaciones posteriores al 6 de junio de 2002 en ningún caso han superado el plazo de 6 meses lo que impide que pueda considerarse aplicable la caducidad de las actuaciones posteriores a esa fecha según reiterada doctrina de esta Sala.

TERCERO.- Lo razonado comporta la necesidad de anular la sentencia impugnada y resolver el debate en los términos en que venga planteado a tenor del artículo 95.2 d) de la Ley Jurisdiccional.

Interesa poner de relieve, en primer término, que el artículo 1.2 de la Directiva 90/435 habilita a los estados miembros a dictar normas susceptibles de evitar los fraudes y abusos que de la aplicación de esta directiva pudieran derivarse.

También ha de subrayarse que en uso de esa facultad el Estado español dictó la norma del artículo 24 de la Ley 29/1991, norma que tiene un contenido esencialmente idéntico al del artículo 46.1 f) de la Ley 43/1995. Ambas normas son aplicables a los hechos enjuiciados por referirse estos a los ejercicios 1995, 1996 y 1997.

De estas normas interesa poner de relieve que hay una regla general establecida en el artículo 4.1 de la mencionada directiva que afirma: "Cuando una sociedad matriz reciba, en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de la sociedad matriz:

- o bien se abstendrá de gravar dichos beneficios;
- o bien los gravará, autorizando al mismo tiempo a dicha sociedad a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dichos beneficios y, en su caso, la cuantía de la retención en origen percibida por el Estado miembro de residencia de la filial en aplicación de las disposiciones de excepción previstas en el artículo 5, dentro de los límites del importe del impuesto nacional correspondiente."

Hay una excepción de esta regla general, la establecida en el artículo 24 de la Ley 29/1991 y el concordante del artículo 46.1 f) de la Ley 43/1995.

Finalmente, una excepción de la excepción también establecida en dichos preceptos.

CUARTO.- Las reglas en materia de prueba son diáfanas y esclarecedoras para la resolución del litigio. En principio, la sociedad matriz

destinataria de los beneficios por residir en un estado miembro gozaría de los beneficios que la directiva consagra.

Al pertenecer los derechos de la entidad destinataria de los dividendos a una entidad que no reside en estado miembro, sino en USA, (sobre este extremo no hay discusión) queda exceptuada del beneficio.

La prueba de que concurre la excepción de la excepción corresponde, por ello, a quien pretende disfrutar del beneficio. En este sentido es muy importante poner de manifiesto que el proceso no fue recibido a prueba, ni la parte solicitó que se abriera ese periodo probatorio.

Desde este planteamiento poco importan los avatares que el procedimiento ha sufrido. Los hechos han sido claros desde el principio, y las sucesivas valoraciones jurídicas que de ellos se han hecho han devenido en irrelevantes, y no han causado, tal como el litigio está planteado, indefensión alguna a la parte. Esta tiene que acreditar que concurren alguno de los motivos que justifiquen la aplicación de la excepción a la excepción.

En primer término, y refiriéndonos al requisito de "actividad económica directamente relacionada" exige que los vínculos entre matriz y filial organizativos o económicos sean precisos, continuados y tangibles, y no vagos, etéreos y coyunturales. Desde esta perspectiva es patente que el recurrente no ha demostrado que esa "actividad económica directamente relacionada" concorra entre la entidad demandante y la matriz perceptora de los dividendos.

Otro tanto cabe decir del requisito organizativo, pues salvo coincidencias organizativas coyunturales la matriz está muy lejos de dirigir y gestionar la filial, que tiene medios materiales y personales de organización y dirección propios.

Por último, y a los efectos de la concurrencia del requisito de creación de la matriz por "motivos económicos válidos", tampoco la recurrente ha llevado a cabo la prueba necesaria. Hemos de partir, por lo antes razonado, que su creación, la de la matriz, no se debe a motivos económicos relacionados con la actividad de la recurrente, ni tampoco de organización y dirección, lo que exigiría

acreditar que la entidad matriz ejercía una actividad económica propia, lo que no ha tenido lugar.

La recurrente se ha limitado a criticar las conclusiones de la Administración pero ha podido y debido desplegar una actividad probatoria tendente a acreditar la realidad y sentido de la existencia económica autónoma de la matriz, lo que no ha hecho.

QUINTO.- Lo razonado comporta la desestimar el Recurso Contencioso-Administrativo y estimar el Recurso de Casación interpuesto por el Abogado del Estado, sin que de lo actuado se aprecien méritos para hacer una expresa imposición de las costas causadas ni en la instancia, ni en la casación.

F A L L A M O S

1º.- Que debemos estimar y estimamos el Recurso de Casación interpuesto por **la Administración General del Estado**.

2º.- Anulamos la sentencia impugnada de 13 de mayo de 2008, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

3º.- Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso Contencioso Administrativo número 61/2005.

4º.- No hacemos imposición de las costas causadas en ambas instancias.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos

D. Rafael Fernández-Montalvo

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. Oscar González González

D. Manuel Martín Timón

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. **D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO**, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma **CERTIFICO**.