

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070978

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 25 de mayo de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 640/2015

SUMARIO:

IS. Deducción por doble imposición de plusvalías. Cómputo de los beneficios consolidados. Se plantea si el derecho a la deducción por doble imposición de plusvalías se ejercita sobre los beneficios generados por la entidad participada tal y como sostiene la Administración, o, si ha de extenderse, también, a los generados por las entidades participadas por la participada, denominados beneficios indirectos. El legislador se refiere al «incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada», lo cual zanja la discusión en el sentido de que no pueden admitirse otros beneficios que no sean los generados por la entidad participada, pues podría haberse referido a los beneficios consolidados, pero no lo hizo. Por tanto, solo se tienen en cuenta los beneficios de la sociedad que efectúa la transmisión.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 12, 21 y 30.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

Código Civil, art. 3.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 28.

PONENTE:*Doña Sandra María González de Lara Mingo.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000640 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05457/2015

Demandante: MALPICA 100, S.L.

Procurador: MARÍA DEL VALLE GILI RUIZ

Letrado: JOSÉ ARTIÑANO RODRÍGUEZ TORRES

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a veinticinco de mayo de dos mil dieciocho.

Vi sto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 640/2.015, promovido por la Procuradora Doña. María del Valle Gili Ruiz, en representación de MALPICA 100, S.L., asistido del Letrado D. José Artiñano Rodríguez Torres, contra la resolución del del Tribunal Económico Administrativo Central, de 2 de junio de 2015, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa número 7047/2012, interpuesta contra la resolución de 2 de octubre de 2012 por la que se desestimó la petición de rectificación de autoliquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades del período impositivo 2008.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 2 de junio de 2015, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa número 7047/2012, interpuesta contra la resolución de 2 de octubre de 2012 por la que se desestimó la petición de rectificación de autoliquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades del período impositivo 2008.

Segundo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Procuradora Doña. María del Valle Gili Ruiz, en representación de MALPICA 100, S.L., asistido del Letrado D. José Artiñano Rodríguez Torres, mediante escrito presentado el 10 de septiembre de 2015 en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción . Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

Tercero.

Evacuando el traslado conferido, la Procuradora Doña. María del Valle Gili Ruiz, en representación de MALPICA 100, S.L., asistido del Letrado D. José Artiñano Rodríguez Torres, presentó escrito el 30 de marzo de 2016, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que:

« (...) dicte en su día Sentencia en la que anule el acto impugnado por ser contrario a Derecho. Con imposición de costas».

Cuarto.

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha veintiséis de abril de dos mil dieciséis, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dicte:

«(...) sentencia en la que se desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el demandante con expresa condena en costas».

Quinto.

Contestada la demanda y no habiéndose solicitado el recibimiento del juicio a prueba, se concedió a las partes el término sucesivo de diez días para que presentaran sus conclusiones. Trámite evacuado por escritos incorporados a los autos.

Sexto.

Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo el día diecisiete de mayo de dos mil dieciocho, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. D^a SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO , quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del recurso.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo, como ya se dijo, la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 2 de junio de 2015, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa número 7047/2012, interpuesta contra la resolución de 2 de octubre de 2012 por la que se desestimó la petición de rectificación de autoliquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades del período impositivo 2008.

Segundo. Alegaciones y pretensiones de la parte actora.

Pretende la Procuradora Doña. María del Valle Gili Ruiz, en representación de MALPICA 100, S.L., asistido del Letrado D. José Artiñano Rodríguez Torres la anulación de la resolución recurrida por cuanto, a su juicio, es contraria a derecho, aduciendo en apoyo de dicha pretensión y en esencia, un breve relato de los hechos que resultan del expediente administrativo.

A continuación expone como fundamento de su pretensión una serie de Fundamentos de Orden Jurídico Procesal y seguidamente en los Fundamentos Jurídico materiales afirma que la cuestión planteada en este recurso es el cómputo de las reservas consolidadas y no el de las individuales para ejercitar el derecho a la deducción por doble imposición interna. En este caso la deducción deriva de la venta de 1.737.831 acciones de TRANSPORTES FERROVIARIOS ESPECIALES, S.A. con CIF nº A-06000871 (en adelante, TRANSFESA), teniendo en cuenta para el cálculo las reservas consolidadas del grupo consolidado de TRANSFESA (en adelante, GRUPO TRANSFESA).

Aduce que los beneficios no repartidos por las filiales de la mercantil TRANFESA, sociedad española constituida en los años cuarenta y que cotizó en bolsa, que habían tributado ya al nivel de las filiales, fueron determinantes para fijar el precio de venta y en consecuencia, estando integradas como mayor beneficio de la

operación, conducirían a una doble tributación caso de no aplicarse el instituto de la deducción por doble imposición contemplado en el artículo 30.5 del TRLIS, figura que precisamente se crea en 1996 para evitar la doble imposición en el caso de transmisiones de empresas.

Alega que tal y como dijo en su escrito de alegaciones al TEAC, y en el mismo sentido en el escrito de rectificación e impugnación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2008, sin que tal manifestación haya sido acogida o rebatida en tales instancias, la norma no aclara ni explica si las transmisiones y el incremento neto de beneficios no distribuidos solamente debe referirse a la sociedad de la cual se está transmitiendo directamente la participación, o también al incremento de beneficios de las sociedades indirectamente participadas y por tanto indirectamente transmitidas. Sin embargo, sí señala cuando establece los requisitos de porcentaje mínimo de participación para aplicar la deducción que, a esos efectos, se computaran tanto las participaciones directas como las indirectas.

Destaca que el cálculo varía sustancialmente, según se consideren exclusivamente las reservas de GRUPO TRANSFESA, o de que se consideren las reservas consolidadas de la empresa cabecera del grupo TRANSFESA, a nivel individual.

En palabras del recurrente el único modo de que se produzca la pretendida "perfecta correlación entre la integración de rentas y la aplicación del sistema de la eliminación de la doble imposición" es precisamente mediante la interpretación que propugna mi representada, calculando el incremento de reservas a nivel consolidado.

Indica que reciente la Resolución del TEAC, de 9 de abril de 2015, en el R.G. 7267/2012, Referencia NFJ057972, para el caso opuesto al aquí pretendido, como es la determinación del deterioro de cartera, y por lo tanto para evaluar qué nivel de deterioro es deducible, frente a nuestro caso, donde se evalúa la doble imposición. Y el TEAC concluye que la determinación de la comparación de los valores teóricos al inicio y final del ejercicio a que hace referencia el artículo 12.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRIS) debe efectuarse a nivel consolidado, aun cuando en la Ley no se especifique si el análisis debe hacerse a nivel individual o al consolidado.

Añade que con efectos 1 de enero de 2015 quedó derogada la normativa anterior y entró en vigor la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Expone que como novedad, se amplía la aplicación del actual régimen de exención sobre dividendos y plusvalías procedentes de entidades no residentes a aquellas procedentes de entidades españolas (artículo 21 de la LIS) sustituyéndose pues el régimen de deducción por doble imposición (artículo 30 del TRIS) por un régimen de exención análogo al ya existente para participación en entidades no residentes (artículo 21 del TRIS y también de la LIS).

Manifiesta que, en particular, el 21.3º de la nueva LIS dispone, entre otras cuestiones, que: En el caso de transmisión de la participación en el capital o en los fondos propios de una entidad residente o no residente en territorio español que, a su vez, participara en dos o más entidades respecto de las que sólo en alguna o algunas de ellas se cumplieran los requisitos previstos en las letras a) o b) del apartado 1, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:

1.- Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por las entidades indirectamente participadas durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte de la renta que se corresponda con los beneficios generados por las entidades en las que se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.

2.- Respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por las entidades indirectamente participadas durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte que proporcionalmente sea atribuible a las entidades en que se haya cumplido el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.

En opinión de la parte el primer párrafo contemplaría la parte atribuible de las filiales y sub-filiales participadas que, en definitiva, es lo que en el presente recurso reclama el recurrente como mayor deducción aplicable, en tanto que el segundo afectaría además a lo que pudiera ser fondo de comercio, intangibles o plusvalías latentes de las filiales y sub-filiales participadas. Este segundo apartado tiene actualmente sentido puesto que el 30.5 del TRIS al dar lugar al nuevo 21.3 ha extendido la deducción (ahora exención) desde el mero incremento de reservas al mayor valor global conjunto, ya sea por incremento de reservas ya sea por fondo de comercio, intangibles o plusvalías latentes de las filiales y sub-filiales participadas.

Tercero. Alegaciones y pretensiones del Abogado del Estado.

El Abogado del Estado en su escrito de oposición comienza sintetizando la tesis de la recurrente, y se opone a la estimación de la demanda reiterando los argumentos de la resolución recurrida.

Cuarto.- Hechos Probados.

Un examen de los autos y del expediente administrativo pone de manifiesto, entre otros hechos, relevantes para la resolución de la causa que:

1º.- El 27 de julio de 2009, MALPICA 100, S.L. presentó declaración-liquidación (modelo 200) por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008, resultando una cuota diferencial a ingresar de 4.997.536,54 euros.

2º.-El 23 de noviembre de 2010, MALPICA 100, S.L. presentó escrito de rectificación e impugnación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2008 y Solicitud de ingresos indebidos por importe de 1.710.983 euros.

3º.- El 7 de septiembre de 2012, MALPICA 100, S.L. la propuesta de resolución de fecha 28 de agosto de 2012, en la que se desestimaba la solicitud de rectificación formulada.

4º.- El 12 de octubre de 2012, la Administración dictó el Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación de fecha 2 de octubre de 2012, en el que se confirmaba la propuesta de liquidación, desestimándose la solicitud de rectificación y de devolución de ingresos indebidos presentada por MALPICA 100, S.L.

5º.- El 29 de octubre de 2012 se interpuso reclamación económico-administrativa número 7047/2012 ante el Tribunal Económico Administrativo Central. El 16 de octubre de 2013 se presentó escrito de alegaciones.

6º.- Por resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 2 de junio de 2015, desestimó la reclamación económico-administrativa número 7047/2012, interpuesta contra la resolución de 2 de octubre de 2012 por la que se desestimó la petición de rectificación de autoliquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades del período impositivo 2008.

La citada resolución del Tribunal Económico Administrativo Central constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

Quinto. Deducción para evitar la doble imposición interna.

Para dar adecuada respuesta al debate suscitado en los términos en que nos viene planteado por la tesis de los argumentos de la recurrente y de su oposición a ellos, es necesario indicar que la cuestión que se plantea en este recurso consiste en determinar si a los efectos la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición interna sobre las rentas derivadas de la transmisión de las participaciones ésta se determina sobre los beneficios generados por la entidad participada o también sobre los generados por las sociedades participadas indirectamente

El artículo 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, relativo a la "Deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna" establece que:

«(...) 5. Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen las derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio español que tributen al tipo general de gravamen o al tipo del 40 por ciento, se deducirá de la cuota íntegra el resultado de aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital social, que correspondan a la participación transmitida, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de dicha participación o al importe de las rentas computadas si éste fuere menor.

Esta deducción se practicará siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que, el porcentaje de participación, directo o indirecto, con anterioridad a la transmisión sea igual o superior al cinco por ciento.

b) Que dicho porcentaje se hubiere poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que se transmita la participación.

Cuando, debido a la fecha de adquisición de la participación, no pudiera determinarse el importe de los beneficios no distribuidos en la fecha de adquisición de la participación, se presumirá que los valores se adquirieron por su valor teórico.

La aplicación de la presente deducción será incompatible con el diferimiento por reinversión previsto en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la parte correspondiente a la renta que ha disfrutado de la deducción prevista en el presente apartado.

Lo previsto en el presente apartado también se aplicará a las transmisiones de valores representativos del capital de las entidades a que se refiere el párrafo b) del apartado 2 del artículo 28 de esta ley, debiendo aplicarse, a estos efectos, el tipo de gravamen previsto en el referido apartado 2.

La deducción prevista en este apartado no se aplicará respecto de la parte del incremento neto de los beneficios no distribuidos que corresponda a rentas no integradas en la base imponible de la entidad participada debido a la compensación de bases imponibles negativas».

Para interpretar dicha norma, que es lo que en definitiva ha hecho la Inspección y el TEAC debemos tener presente que el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a la " Interpretación de las normas tributarias" que dispone que:

«(...) 1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil ».

Así demos de acudir, en virtud del carácter supletorio del Código Civil, ex 12 de la LGT, en relación con el 4.3º del citado Código Civil, al apartado 1 del artículo 3 del Código Civil que señala que:

«(...) Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas».

Y por último, debemos tener en cuenta que el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que afirma que:

«(...) No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

El Legislador al establecer la deducción relativa a la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio español se refirió a los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital social, que correspondan a la participación transmitida, generados por la entidad participada. El Legislador podría, si hubiera querido, referirse a los beneficios consolidados, pero lo cierto es que no lo hizo, por lo que al tratarse de un beneficio fiscal debemos efectuar una interpretación restrictiva de la norma.

El Tribunal Supremo en la Sentencia de dieciocho de Julio de dos mil trece dictada en el Recurso de Casación 916/2011, ha resuelto idéntica cuestión, pero en relación a cómo debía interpretarse el artículo 28.5º de la Ley 43/1995.

En esta sentencia se analiza la deducción para evitar la doble imposición de plusvalías derivadas de fuente interna en los siguientes términos:

«(...) La primera cuestión que se plantea es la falta de congruencia de la sentencia impugnada al omitir el razonamiento sobre la materia discutida.

Es clara la omisión en que la sentencia de instancia ha incurrido lo que obliga a apreciar la incongruencia alegada y resolver el debate planteado.

Es verdad que la sentencia de instancia se refiere a la deducción de la doble imposición de dividendos discutida, pero lo hace acogiendo los razonamientos de otra sentencia que trata el mismo asunto en otro ejercicio.

Pero las peculiaridades del problema debatido en el ejercicio impugnado son tales que es imposible la solución adoptada mediante la remisión a los razonamientos de otro ejercicio.

Ello obliga a estimar, como hemos dicho, la incongruencia alegada.

A.- El texto legal a interpretar es el artículo 28.5 de la Ley 43/1995, cuyo contenido es del siguiente tenor: "Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen las derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio español que tributen al tipo general de gravamen o a tipo del 40 por 100, se deducirá de la cuota íntegra el resultado de aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital social, que correspondan a la participación transmitida, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de dicha participación o al importe de las rentas computadas si éste fuere menor.

Esta deducción se practicará siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el porcentaje de participación, directo o indirecto, con anterioridad a la transmisión sea igual o superior al 5 por 100.
- b) Que dicho porcentaje se hubiere poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que se transmita la participación.

Cuando debido a la fecha de adquisición de la participación, no pudiera determinarse el importe de los beneficios no distribuidos en la fecha de adquisición de la participación, se presumirá que los valores se adquirieron por su valor teórico.

La aplicación de la presente deducción será incompatible con el diferimiento por reinversión previsto en el artículo 21 de la presente Ley, en la parte correspondiente a la renta que ha disfrutado de la deducción prevista en el presente apartado.

Lo previsto en el presente apartado también se aplicará a las transmisiones de valores representativos del capital de las entidades a que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 26 de esta Ley, debiendo aplicarse, a estos efectos, el tipo de gravamen previsto en el referido apartado 2.

La deducción prevista en este apartado no se aplicará respecto de la parte del incremento neto de los beneficios no distribuidos que corresponda a rentas no integradas en la base imponible de la entidad participada debido a la compensación de bases imponibles negativas."

B.- Decisión del problema:

a) La primera cuestión que el precepto a interpretar plantea es la de si el derecho a la deducción se ejercita sobre los beneficios generados por la entidad participada (en este caso MUSINI, S.A.), tesis sostenida por la Administración, o, alternativamente, ha de extenderse, también, a los generados por las entidades participadas por la participada, denominados beneficios indirectos).

El texto del precepto transcrito que se refiere a "incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada" zanja la discusión en el sentido de que no pueden admitirse otros beneficios que no sean los generados por la entidad participada.

En cualquier caso, no puede soslayarse el hecho de que en materia de reducciones y bonificaciones tributarias, artículo 10 de la LGT previgente, establecía una reserva legal a favor del legislador, no pudiéndose negar esta condición de beneficio a la doble deducción de dividendos que estamos examinando. Por eso, las consideraciones sistemáticas y de lege ferenda que efectúa la entidad recurrente carecen de relevancia.

b) El verdadero problema, sin embargo, es el del alcance que ha de darse al artículo 28.5 de la Ley 43/1995 (transcrito) a los efectos de si resulta aplicable a los hechos litigiosos la deducción que en el mismo se contempla, y en concreto si la entidad participada tributa al tipo general como el precepto exige, o al del 40%, o, contrariamente, lo hacían a un tipo privilegiado, tesis sostenida por la Administración.

Por lo pronto, y por lo antes razonado acerca de la interpretación de las reducciones y bonificaciones tributarias, resultan inaplicables al problema litigioso los razonamientos sistemáticos y comparativos que la entidad demandante efectúa entre los artículos 28.2 y 28.5 de la Ley 43/95.

Es verdad, como sostiene la recurrente, que cuando se efectúa la transmisión de las acciones la entidad participada se ha convertido en Sociedad Anónima y tributa al tipo general. No es menos verdad que los beneficios derivados de la transmisión se generaron antes de 1997 y esos son los que en este proceso se discuten y que estaban sujetos a una tributación especial.

Ha de reiterarse que los artículos 28.2 y 28.5 de la Ley 43/95 regulan supuestos distintos de deducción por doble imposición de dividendos por lo que las conclusiones que se obtienen en un caso no son trasladables al otro. Más aún, habrá que convenir con la recurrente que, con anterioridad a 1997, fecha de conversión de MUSINI, en sociedad anónima, y dada la posición del mutualista en la entidad mutual, la transmisión de su participación, no generaba rentas del tipo de las contempladas en el artículo 28.5 de la Ley 43/1995, por la elemental consideración de que como ella misma razona, explica y defiende, la separación del socio de la entidad mutual no generaba beneficios.

Pues bien, si esto es así, y es la propia recurrente quien lo afirma, parece evidente que el hecho de que la transmisión se produzca en 1999, no puede generar unos beneficios que sólo pudieron producirse a partir de 1997, pero nunca antes, y son precisamente estos a los que se pretenden aplicar la doble deducción de dividendos controvertida en este litigio.

Lo razonado comporta la desestimación del recurso en el punto analizado.

En la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades este beneficio fiscal ha sido objeto de nueva regulación. Ahora se configura como una exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español.

El artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, sí que expresamente, se refiere a que el porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y formule cuentas anuales consolidadas.

Este hecho lejos de avalar la tesis del recurrente refuerza nuestro criterio contrario a sus planteamientos.

El Legislador en el año 2.015 ha querido que se tenga en cuenta el beneficio consolidado, y, así lo ha establecido clara y expresamente. En la Legislación anterior no omitió una referencia al beneficio consolidado por olvido, sino que hizo una mención expresa al beneficio generado por la entidad participada, por tanto, se refiere al beneficio individual.

Para interpretar la norma debemos estar a su tenor literal. Al no referirse la norma expresamente al beneficio consolidado, y no adjetivar dicho beneficio, solo cabe entender que se refiere al beneficio individual.

Debemos dar la razón a la Administración cuando sostiene que para la determinación del incremento neto de los beneficios generados y no distribuidos por la sociedad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, habrán de tenerse en cuenta, exclusivamente, los beneficios de la sociedad TRANSFESA, es decir, los generados por ella de forma expresa e incorporados a su cuenta de pérdidas y ganancias primero y a su balance después. No se computarán en el momento de la transmisión, por tanto, las expectativas de beneficio futuro por la participada, como pueden ser los existentes por la tenencia de participaciones sociales en entidades que, a su vez, tienen beneficios pendientes de distribuir.

En definitiva, la aplicación de la deducción no podrá hacerse teniendo en cuenta los beneficios de las entidades en las que se participa indirectamente, sino exclusivamente los generados y no distribuidos por la sociedad en la que la recurrente participa directamente, cuyas acciones se enajenan. Por tanto, la parte de renta imputable a plusvalías tácitas de cualquier elemento del activo de la entidad cuya participación se transmite, no forma parte de la base de deducción, sin perjuicio de que la doble imposición que se manifiesta en estas operaciones pueda corregirse en la entidad adquirente de la participación cuando, posteriormente, se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 30.4.e) del TRLIS.

Sexto.- Costas.

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, modificado por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, bajo cuya vigencia se inició el actual proceso, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, no apreciando la concurrencia de dudas de hecho ni de derecho en el planteamiento o resolución de la litis, la Sala entiende procedente que se condene al demandante en las costas causadas en este proceso.

En atención a cuanto se ha expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

1º) Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso-administrativo número 640/2015, interpuesto por la Procuradora Doña. María del Valle Gili Ruiz, en representación de MALPICA 100, S.L., asistido del Letrado D. José Artiñano Rodríguez Torres contra la resolución del del Tribunal Económico Administrativo Central, de 2 de junio de 2015, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa número 7047/2012, interpuesta contra la resolución de 2 de octubre de 2012 por la que se desestimó la petición de rectificación de autoliquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades del período impositivo 2008, y DEBEMOS CONFIRMAR Y CONFIRMAMOS dichas resoluciones por ser ajustadas al ordenamiento jurídico.

2º) Se condena a la parte actora en las costas causadas en este proceso judicial.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A ., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente D^a SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO , estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.