

Exclusión de los beneficios indirectos para calcular la deducción por doble imposición de plusvalías

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de GA_P

La Audiencia Nacional analiza si la deducción por doble imposición de plusvalías se calcula atendiendo a los beneficios generados por la entidad directamente participada o si, por el contrario, ha de extenderse también a los que hayan generado las entidades indirectamente participadas.

La Audiencia Nacional, en Sentencia de 25 de mayo del 2018 (rec. núm. 640/2015), analiza, a efectos de aplicar la deducción para evitar la doble imposición interna sobre las rentas derivadas de la transmisión de las participaciones y siendo aplicable lo dispuesto al respecto por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, si dicho beneficio fiscal ha de calcularse atendiendo a los beneficios generados por la entidad directamente participada o también sobre los generados por las sociedades participadas indirectamente, esto es, si con tal fin debe atenderse al cómputo de las reservas individuales —como defendió la Administración— o al de las consolidadas —postura de la recurrente—.

Para resolver el recurso, el tribunal interpreta lo dispuesto por el artículo 30 del citado texto refundido, recordando que, cuando ese precepto regula la deducción relativa a la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio español, se apunta expresamente que «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

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de dicha participación o al importe de las rentas computadas si éste fuere menor».

Pues bien, analizando ese precepto y en contra de los argumentos esgrimidos por la entidad recurrente, la Audiencia Nacional señala que el legislador, si hubiera querido, podría haberse referido a los beneficios consolidados. Al no hacerlo, a juicio del tribunal —que en este caso interpreta la norma atendiendo a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley General Tributaria y, por remisión de éste, al artículo 3.1 del Código Civil— y tratándose de un beneficio fiscal al que resulta de aplicación lo establecido en el artículo 14 de la Ley General Tributaria —conforme al cual «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»—, la Audiencia Nacional efectúa una interpretación restrictiva de la norma conforme al criterio de la Administración. Concluye así que la citada deducción ha de calcularse atendiendo a los beneficios generados por la entidad directamente participada y no sobre los de las sociedades participadas indirectamente.

Curiosamente, el principal argumento del tribunal para llegar a tal conclusión deriva de una de las alegaciones de la recurrente que, lejos de avalar su tesis, ha venido en este caso a reforzar el criterio de la Administración, ahora secundado por la Audiencia Nacional. Alegó así la entidad afectada que desde la entrada en vigor de la nueva Ley 27/2014, el controvertido beneficio fiscal se ha configurado 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. Es concretamente el artículo 21 del citado cuerpo legal el que, ahora sí de forma expresa, establece 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.

De lo anterior deduce el tribunal, dando la vuelta al argumento de la recurrente, que, si el legislador hubiera querido antes de la entrada en vigor de la Ley 27/2014 que se tuviese en cuenta el beneficio consolidado, lo habría establecido clara y expresamente, como así lo ha hecho la vigente ley. Así pues, estima que la omisión en la legislación anterior del beneficio consolidado no se debió a un olvido, por lo que la mención expresa del beneficio generado por la entidad participada sólo cabe entenderla referida, por tanto, al beneficio individual.

En definitiva, el tribunal ha avalado en la sentencia comentada la interpretación de la Administración cuando sostiene que, en este caso, «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 30.4e del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades».