

En la Villa de Bilbao a 12 de junio de 2006», reunido el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia integrado por los miembros arriba señalados ha adoptado el siguiente,

ACUERDO

VISTAS las actuaciones seguidas en la reclamación económico administrativa nº», promovida por Don, en nombre y representación de», contra el acuerdo liquidación número dictada por el Jefe del Servicio de la Administración de Tributos Directos por Impuesto sobre Sociedades del período impositivo 1 de enero a 31 de diciembre de 2000.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte actora presenta en su día declaración por el concepto y período impositivo arriba señalados, tributando exclusivamente a la Diputación Foral de Bizkaia, consignando un total de disminuciones sobre el resultado contable por importe de 3.692.896,15 euros.

SEGUNDO.- Con fecha 9 de enero de 2004 se practicó liquidación provisional número por el Administrador de Tributos Directos según las siguientes consideraciones: A) De conformidad con lo establecido en el artículo 15.9 de la Norma Foral 3/96 del Impuesto sobre Sociedades, en la transmisión de acciones y otras participaciones en el capital de sociedades transparentes, situación a la que se asimila la disolución, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión, entendiéndose los beneficios sociales como resultado contable, por lo tanto, y en base a los datos reflejados, procede minorar el ajuste extracontable negativo por transparencia fiscal hasta el importe del resultado contable imputado. C) En base al Concierto Económico y al esquema liquidatorio de tributación, los pagos fraccionados y cuota imputados por sociedades en transparencia fiscal se descontarán de la cuota resultante de tributación en cada territorio. Al no haberse producido el ingreso de dichos pagos y cuota en el Territorio Histórico de Bizkaia, no procede el cómputo de los mismos, sin perjuicio de la posible devolución por parte de la Administración receptora del ingreso efectivo de los pagos y cuota imputados (Agencia Estatal de Administración Tributaria).

TERCERO.- Contra el citado acuerdo se promueve por el representante de la actora, en 19 de febrero de 2004 la presente reclamación económico administrativa señalada con el número, manifestando su disconformidad y solicitando en primer lugar, que para calcular el coste de titularidad en el caso de disolución de una sociedad transparente, se incremente el valor de adquisición en los beneficios sociales no distribuidos, considerando estos las bases imponibles que debieron haberse imputado, y no así los

resultados contables, y en segundo lugar se admita la devolución de los pagos fraccionados y de la cuota imputada por la sociedad transparente, efectuados por esta entidad en la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

CUARTO.- Con fecha 30 de noviembre de 2005, este Tribunal solicita de la Administración de Tributos Directos, informe aclaratorio de los antecedentes y datos tenidos en cuenta para la práctica de la liquidación impugnada, informe de 7 de marzo de 2006, que es remitido y puesto de manifiesto a la actora que presenta las oportunas alegaciones el 11 de abril de 2006.»

QUINTO».- En la tramitación de las presentes actuaciones han sido observadas todas las formalidades de procedimiento obligadas.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Este Tribunal Económico-administrativo Foral es competente para el conocimiento y la resolución en única instancia de la presente reclamación por aplicación de lo prevenido en los artículos 234 y 236 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, habiendo sido deducida con personalidad bastante y en tiempo hábil a tenor de lo preceptuado en los artículos 238 y 240 de la Norma Foral citada.

SEGUNDO.- Las cuestiones planteadas en la presente reclamación equivalen a determinar en primer lugar si para calcular el coste de titularidad en el caso de disolución de una sociedad transparente, se incrementa el valor de adquisición en los beneficios sociales no distribuidos, considerando estos las bases imponibles que se hubieran imputado, y no así los resultados contables y en segundo lugar si procede o no la devolución de los pagos fraccionados y de la cuota del impuesto sobre sociedades imputados por la sociedad transparente, efectuados por esta entidad en la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

TERCERO.- En cuanto a la primera cuestión planteada el marco jurídico aplicable es, el artículo 2. Siete de la Norma Foral 4/2000, da nueva redacción al artículo 66 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio reguladora del Impuesto sobre Sociedades, dispone que: "2. Las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades transparentes se imputarán a sus socios que sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por este Impuesto. (...) 3. La base imponible imputable a los socios será la que resulte de las normas de este Impuesto." Por otra parte el artículo 15.9 de la citada Norma Foral 3/1996, señala: "En la transmisión de acciones y otras participaciones en el capital de sociedades transparentes el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.". En este sentido, se trata de dilucidar qué integra la expresión "beneficios sociales imputados y sin efectiva distribución". La compareciente alega que del importe total del ajuste extracontable negativo que practicó en la casilla 502 de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, la liquidación provisional cuestiona parte del mismo, exactamente 467.845,88 euros, al considerarlo originalmente

un exceso sobre el resultado contable imputado dentro del concepto de coste de titularidad, sin embargo, la cantidad señalada corresponde a otro concepto de disminución al resultado contable, que es la minoración al resultado contable de, en el importe del ingreso contabilizado en su resultado contable del ejercicio 2000, por el Impuesto sobre Sociedades imputado por la mercantil, y todo ello en base a lo dispuesto en el artículo 14.1º de la Norma Foral 3/1996.

CUARTO.- A efectos de la delimitación conceptual del término beneficios sociales no distribuidos, recogido en el precepto anteriormente transcrito debe entenderse que este es el resultado contable positivo no distribuido, consecuencia de la aplicación del Derecho Contable aplicable. En cambio la base imponible es el resultado de la aplicación del Derecho Tributario, en concreto de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, que en el apartado 3 del artículo 10 dispone que "En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Norma Foral, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

QUINTO.- Es preciso señalar que los socios de entidades transparentes integrarán en sus respectivas bases imponibles la correspondiente base imponible imputada por la sociedad transparente, debiéndose tener en cuenta que a efectos de la determinación de la renta generada en la transmisión de la participación que los socios tengan en esas sociedades, el precio de adquisición de la participación debe incrementarse en el importe de los beneficios sociales que sin efectiva distribución, se han imputado a los socios como rentas de su participación en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión. Este mismo criterio deberá aplicarse al supuesto de liquidación de la sociedad transparente, por cuanto esta operación implica una transmisión de la participación. Se trata de determinar cuales son los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión, y en este sentido, es preciso analizar la diferencia existente entre el resultado contable y las bases imponibles imputadas teniendo en cuenta los ajustes extracontables; así el resultado contable positivo será el que en todo caso se puede distribuir entre los socios, es decir el reparto de dividendos con el tratamiento específico que tiene en las sociedades transparentes, siguiendo lo previsto en las normas contables, por tanto cuando la norma habla de beneficios sociales sin efectiva distribución, se trata de beneficios que son susceptibles de distribución, sin embargo, las bases imponibles imputadas teniendo en cuenta los ajustes extracontables efectuados en su caso en el resultado contable, nunca constituyen una base objeto de distribución. Por tanto cuando nos referimos a beneficios sociales sin efectiva distribución, pues la parte imputada y distribuida no formará parte de la liquidación de la transparente, sin duda hay que partir del resultado contable, siendo preciso concluir la improcedencia de la pretensión formulada por la actora en cuanto a la primera cuestión planteada.

SEXTO.- Respecto a la segunda cuestión planteada, se centra en la procedencia o no de incluir en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2000, los pagos fraccionados y la cuota del Impuesto sobre Sociedades satisfechos e imputados por una sociedad sujeta al régimen de transparencia fiscal e ingresados en la Agencia Tributaria de Madrid, de la cual la entidad objeto de debate posee una participación del 99,93 por

ciento. Del examen del expediente obrante en actuaciones se advierte que la mercantil es propietaria del 99,93 por ciento de las acciones de, con domicilio social en, estando esta última sometida durante el ejercicio 2000 al régimen de transparencia fiscal y, tributando exclusivamente ante la Agencia Tributaria en Madrid. La parte actora presentó declaración-liquidación del Impuesto que nos ocupa, ejercicio 2000, consignando en su base imponible el 99,93 por ciento de la base imponible imputada de así como los pagos fraccionados y la cuota imputada por sociedades en transparencia fiscal por importe total de 467.845,88 euros, reducción que no ha sido admitida por la Administración de Tributos Directos al señalar que "(...) el importe correspondiente a los pagos fraccionados y la cuota imputada por sociedades en transparencia fiscal se descontarán de la cuota resultante de tributación en cada territorio. Al no haberse producido el ingreso de dichos pagos y cuota en el Territorio Histórico de Bizkaia, no procede el cómputo de los mismos, sin perjuicio de la posible devolución por parte de la administración receptora del ingreso efectivo de los pagos y cuota imputados (Agencia Estatal de Administración Tributaria)."

SÉPTIMO.- A efectos de la normativa a aplicar, vigente en el ejercicio 2000, en principio señalar que la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, reguladora del Impuesto sobre Sociedades señala en el apartado 4 del artículo 66 "Se imputarán a los socios que sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por este Impuesto: (...) b) Los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente. c) La cuota satisfecha por la sociedad transparente por este Impuesto, así como la cuota que hubiese sido imputada a dicha sociedad." y el apartado 1 del artículo 47 dispone " Serán deducibles de la cuota efectiva: a) Las retenciones. b) Los ingresos a cuenta. c) Los pagos fraccionados, en su caso. d) La cuota pagada por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal.", añadiendo los apartados 1 y 2 del artículo 132 modificado a partir del 1 de enero de 1998 por el artículo 21 de la Norma Foral 4/1998 "1. Cuando la suma de las cantidades a que se refiere el artículo 47 de esta Norma Foral supere el importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria vendrá obligada a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo para la presentación de la declaración. Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los seis meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación. 2. Cuando la cuota resultante de la liquidación provisional sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas, los pagos a cuenta realizados y las cantidades imputadas en concepto de cuota pagada por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota en el plazo establecido en el apartado anterior, sin perjuicio de la práctica de ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas, que procedan.". Pues bien, de los preceptos transcritos, en lo que respecta al socio receptor, en este caso la entidad reclamante, la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades señala expresamente que es obligatoria la imputación de los pagos fraccionados y la cuota satisfecha por Impuesto sobre Sociedades, por la sociedad que tributa en el régimen especial de transparencia fiscal, así como que es deducible de la cuota efectiva, en este caso del Impuesto sobre Sociedades de la parte actora, teniendo tales conceptos la naturaleza de pago a cuenta respecto a la reclamante, asimilándola a las retenciones e ingresos a cuenta y no a pagos fraccionados realizados directamente por la actora, dado el carácter ajeno que tienen tales conceptos para la actora, todo ello sin efectuar matización alguna acerca de la Administración en la que hayan sido ingresadas, en concordancia con lo previsto en la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico del País Vasco.

OCTAVO.- El Concierto Económico con el País Vasco vigente en el ejercicio objeto de debate, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, regula en su artículo 8 que "1. A las Entidades en régimen de imputación de rendimientos se les aplicarán las normas establecidas en la Sección 4ª de este Concierto . Para la exacción de las bases imputadas a sus socios se tendrán en cuenta las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere este Concierto, según que los mismos sean personas físicas o jurídicas." En este sentido la Sección 4ª referida al Impuesto sobre Sociedades no señala nada respecto a los puntos de conexión de la imputación tanto de los pagos fraccionados como de las cuotas satisfechas por las sociedades que tributan en el régimen especial de transparencia fiscal, teniendo en cuenta la asimilación argumentada en el fundamento inmediato anterior, es decir, la consideración de pagos a cuenta asimilados a retenciones e ingresos a cuenta tanto de los pagos fraccionados imputados como de las cuotas imputadas satisfechas por la sociedad que tributa en el régimen especial de transparencia fiscal, debe aplicarse el artículo 24 del citado Concierto Económico del País Vasco, según el cual "Serán de aplicación a las retenciones en la fuente e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades los criterios establecidos a tal efecto en el presente Concierto para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.", por lo que se debe acudir en el presente caso al artículo 15 del referido texto, que se refiere a la eficacia de las retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta de ambas Administraciones, que dispone "A efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta del perceptor, tendrán validez las retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta que se le hayan practicado en uno y otro territorio, sin que ello implique, caso de que dichas retenciones, ingresos o pagos se hubieren ingresado en Administración no competente, la renuncia de la otra a percibir la cantidad a que tuviera derecho.". En conclusión, de todo lo anteriormente expuesto, procede estimar la pretensión del reclamante de admitir como pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio impositivo 2000, el 100 por 100 de los pagos fraccionados y de la cuota imputada de la empresa

Por todo lo cual este Tribunal en Sesión celebrada en el día de hoy acuerda ESTIMAR EN PARTE la presente reclamación económico administrativa, procediendo que por parte del Jefe del Servicio de la Administración de Tributos Directos se anule la liquidación número del Impuesto sobre Sociedades relativa al período 2000, practicando una nueva, en los términos expuestos en esta resolución, todo ello con reconocimiento del derecho a favor de la parte actora a la devolución de las cantidades ingresadas en exceso o a la cancelación del aval bancario, en su caso.