



Roj: **STS 4287/2021 - ECLI:ES:TS:2021:4287**

Id Cendoj: **28079130022021100401**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/11/2021**

Nº de Recurso: **4992/2020**

Nº de Resolución: **1345/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 1134/2020,**  
**AAAN 3266/2020,**  
**ATS 12581/2020,**  
**STS 4287/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.345/2021**

Fecha de sentencia: 17/11/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4992/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 16/11/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 4992/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1345/2021**

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 17 de noviembre de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 4992/2020, interpuesto por la entidad ALTAVIRA, S.L., representado por el procurador de los Tribunales D.º José Manuel Jiménez López, bajo la dirección letrada de D.ª Gloria Marín Benitez, contra la sentencia de 11 de marzo de 2020, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso n.º 332/2013, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, de 27 de junio de 2007, en la reclamación 3482/2011, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 24 de febrero de 2011, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, retenciones e ingresos a cuenta del capital mobiliario, ejercicio 2004, cuantía 1.587.461,31 euros.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Resolución recurrida en casación.

En el recurso n.º 332/2013, seguido en la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 11 de marzo de 2020, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el procurador D.º Francisco José Abajo Abril, en nombre de ATALVIRA, S.L., contra resolución de 27 de junio de 2007, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en la reclamación 3482/2011".

**SEGUNDO.-** Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el procurador de los tribunales D.º José Manuel Jiménez López, en nombre y representación de la entidad ALTAVIRA, S.L., se presentó escrito con fecha 24 de agosto de 2020, ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 10 de septiembre de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente la entidad ALTAVIRA, S.L., representado por el procurador de los Tribunales D.º José Manuel Jiménez López, bajo la dirección letrada de D.ª Gloria Marín Benitez, y como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

**TERCERO.-** Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 11 de diciembre de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

" 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, en la regularización efectuada al obligado a realizar pagos a cuenta, corresponde a la Administración tributaria justificar que el sujeto pasivo del IRPF al que se practicó dicho pago no ha tributado por la misma cantidad en su declaración de dicho impuesto, cuando la entidad pagadora tenga la consideración de ser una sociedad compuesta íntegra o mayoritariamente por miembros de una misma familia.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 23 y 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; 99 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 75 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

**CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.**

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador Dº. José Manuel Jiménez López, en nombre y representación de la entidad ALTAVIRA, S.L, por medio de escrito presentado el 19 de febrero de 2021, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- Los arts. 222, apartados 2 y 4, y 400, apartados 1 y 2, de la LEC en relación con el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 de la CE y la jurisprudencia de la Sala 3ª del TS contenida en las sentencias de 16 de noviembre de 2015, de 28 de junio de 2012 y de 24 de abril de 2010, esta última en conexión con la jurisprudencia de la Sala 1ª del TS recogida en su sentencia de 14 de febrero de 2008, al extender en el orden contencioso-administrativo el efecto de cosa juzgada a actos histórica y formalmente distintos cuando existen, además, pretensiones en el segundo procedimiento que quedaron imprejuzgadas, pese a haberse planteado, en tiempo y forma, en el primero.

2.- La jurisprudencia de la Sala 3ª del TS contenida en las sentencias de 27 de febrero de 2007, 5 de marzo y 16 de julio de 2008, 21 de mayo de 2009, 28 de noviembre de 2012, 25 de junio de 2013, 17 de mayo de 2016, 17 de abril de 2017 y 25 de enero de 2018, en relación con la interdicción del enriquecimiento injusto de la Administración.

La recurrente manifiesta, que el auto de admisión del presente recurso aprecia interés casacional objetivo solamente en la segunda de las infracciones identificadas en el escrito de preparación, esto es, el asunto vinculado al posible enriquecimiento injusto de la Administración tributaria, no pronunciándose sobre la cuestión relativa a la existencia de cosa juzgada (primera infracción denunciada), pero sin perjuicio de que el interés casacional objetivo se haya reconocido expresamente solo en la segunda de las infracciones identificadas en el escrito de preparación, el presente recurso desarrolla todas las infracciones que debidamente se anunciaron en el mismo, en aplicación del artículo 92.3.a de la LJCA según ha sido interpretado por, entre otros, los AATS de 3.5.2017 (RC 212/2017) y de 12.6.2018 (RC 6187/2017), a los efectos de que esta Excm. Sala se pronuncie sobre ellas si resultase procedente de acuerdo con el criterio contenido en las SSTs de 22 de octubre de 2020 (RC 5820/2018) y de 4 de noviembre de 2020 (RC 7716/2018). Señala que el orden en que se desarrollan las infracciones no es baladí, porque si como consecuencia de la estimación de la primera, la Sala del TS reconoce que la infracción del principio de cosa juzgada y del art. 400 LEC debe conllevar la aplicación régimen de entidad patrimonial, no existiría obligación de practicar retenciones a cuenta, por lo que cualquier pronunciamiento acerca de la infracción de la jurisprudencia sobre el enriquecimiento injusto, al presuponer dicha obligación, carecería de efectos en la resolución del caso.

Respecto a la primera infracción, manifiesta que, la sentencia recurrida infringe las normas y jurisprudencia señaladas cuando, pese a que el activo de la Sociedad estuvo compuesto mayoritariamente por inversiones financieras durante más de 90 días, confirma que esta cuestión no tiene cabida en este procedimiento "por impedirlo la autoridad de cosa juzgada" (FD 4º), en el entendimiento de que "la SAN de 10 de diciembre de 2015 y en la STS que la confirmó se decidió definitivamente" sobre esta cuestión. Por ello, la sentencia de instancia:

(i) En primer lugar, obvia la jurisprudencia de esta Excm. Sala que considera que la excepción de cosa juzgada material en el proceso contencioso-administrativo no es oponible cuando se trata de enjuiciar la conformidad al principio de legalidad de un acto administrativo que es formal e históricamente diferente al del primer procedimiento.

(ii) En segundo lugar, incurre en una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva cuando extiende la función positiva de la cosa juzgada a una pretensión que, en realidad, nunca ha sido juzgada. En este sentido, subraya que la STS del Impuesto sobre Sociedades dejó imprejuzgada la cuestión de si, acreditada la composición mayoritaria del activo por inversiones financieras durante más de 90 días debía admitirse, como hizo la propia Administración en los procedimientos de ejercicios posteriores, la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales por parte de mi representada, por considerar que en el recurso de casación esta cuestión debió haberse planteado en forma de incongruencia omisiva al entender que tampoco en la instancia había sido objeto de enjuiciamiento. Tratándose de una cuestión no resuelta en el primer procedimiento la función positiva de la cosa juzgada material no puede desplegar sus efectos, so pena - como entiende la jurisprudencia constitucional- de vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva.

(iii) En tercer lugar, infringe el art. 400 de la LEC cuando afirma que la controversia sobre la composición mayoritaria del activo social por inversiones financieras supone " *introducir nuevas razones o motivos*" en los términos previstos en el art. 400 de la LEC. Sin perjuicio de que entendamos que el art. 400 de la LEC no debe ser de aplicación automática al orden contencioso, se ha acreditado en los presentes autos que el motivo que debería llevar a estimar el recurso fue planteado por la Sociedad en la demanda del P.O. 491/2013 (Impuesto sobre Sociedades) en idénticos términos que los utilizados en la demanda del P.O. 332/2003 (Retenciones), por lo que no puede entenderse que se trata de razones o motivos nuevos y, vulnerando la sentencia recurrida



no solo los propios términos del art. 400 de la LEC, sino también su correcta interpretación a la luz de jurisprudencia del TC ( SSTC 5/2009, de 12 de enero, 71/2010, de 18 de octubre y 10/2012, de 30 de enero) que exige una interpretación flexible para evitar que una un excesivo formalismo suponga la vulneración del art. 24 CE en su vertiente de acceso a la jurisdicción.

Concluye que, probado que la composición mayoritaria del activo de la recurrente por inversiones financieras durante más de 90 días del ejercicio social se debió, sin más, estimar el recurso sin que la vertiente positiva de la cosa juzgada material o la preclusión de alegación de hechos y fundamentos de derecho previstas, respectivamente, en los arts. 222 y 400 de la LEC supongan ningún impedimento para ello.

Respecto a la segunda infracción, manifiesta que la sentencia recurrida afirma que la Administración tuvo una actitud pasiva y no veló por impedir que se produjese un enriquecimiento injusto y esta pasividad "debería conducir a la estimación del recurso por no haber cumplido la Administración con la carga de acreditar que no se produjo enriquecimiento injusto por su parte" (FJ 7º). Sin embargo, la sentencia recurrida entiende (y solo por este motivo desestima el recurso en este extremo) que el hecho de que el obligado a retener sea "una entidad que pretendía la aplicación del régimen de las sociedades patrimoniales, precisamente porque su accionariado está íntegramente compuesto por miembros de un grupo familiar" conlleva que se "enerv[e] la razón de ser del traslado a la Administración de la carga probatoria acerca de que las cantidades regularizadas no tributaron en sede de los socios sujetos pasivo" (FJ 7º). Pues bien, este criterio sostenido por la Sala *a quo* es manifiestamente contrario a la jurisprudencia relativa a la carga de la prueba citadas que exige a la Administración adoptar una actitud diligente y activa en el momento de regularizar que permita asegurar que no se produce un enriquecimiento injusto. Al no haberse actuado de esta forma y, al afirmar la sentencia recurrida de forma apriorística que no corresponde a la Administración la carga de la prueba, se vulnera la jurisprudencia referida.

Por todo ello, concluye que resulta necesario que esta Excm.a Sala confirme que las reglas de la carga de la prueba no se ven alteradas en los casos de grupos familiares en los que existe vinculación entre el obligado a retener y los sujetos pasivos cuando la Administración tributaria ha adoptado una actitud pasiva en el procedimiento administrativo, siendo así que le corresponde a esta acreditar que la exigencia de la deuda al obligado a practicar retención no conlleva un enriquecimiento injusto de la Administración.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que casando y revocando sentencia de 11 de marzo de 2020 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional declare que:

a) La sentencia recurrida infringe los arts. 222, apartados 2 y 4, y 400, apartados 1 y 2, de la LEC en relación con el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 de la CE y la jurisprudencia de la Sala 3ª del TS contenida en las sentencias de 16.11.2015, de 28.6.2012 y de 24.4.2010, esta última en conexión con la jurisprudencia de la Sala 1ª del TS recogida en la sentencia de 14.2.2008; y, actuando como tribunal de instancia, estime el recurso contencioso- administrativo n.º 332/2013 interpuesto por mi mandante y, en su virtud, anule el Acuerdo de Liquidación, por resultar contrario a Derecho.

b).La sentencia recurrida infringe la jurisprudencia de la Sala 3ª del TS contenida en las sentencias de 27.2.2007, 5.3.2008, 16.7.2008, 21.5.2009, 28/11/2012, 25.6.2013, 17.5.2016, 17.4.2017 y 25.1.2018; y, actuando como tribunal de instancia, estime el recurso contencioso-administrativo n.º 332/2013 interpuesto por mi mandante y, en su virtud, anule el Acuerdo de Liquidación, por resultar contrario a Derecho".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado con fecha 9 de abril de 2021, formuló oposición al recurso de casación, manifestando que, respecto a la primera cuestión, sobre la posible infracción de las normas reguladoras de la cosa juzgada, además de carecer de interés casacional objetivo, no es una cuestión necesaria para la resolución de esta última. El auto de admisión declara que la cuestión que presenta interés casacional objetivo es, si corresponde a la Administración que exige una retención acreditar que las personas físicas a las que debió practicarse han tributado por IRPF respecto de los rendimientos, cuando la entidad pagadora de los rendimientos es una sociedad familiar. Así, la cuestión admitida da por supuesto que la retención debió practicarse y se plantea, en relación con el posible enriquecimiento de la Administración, a quien corresponde la carga de probar la forma en que tributaron los sujetos que percibieron la renta; cuestión que debe resolverse, partiendo de que la retención era procedente, sin cuestionar nuevamente, si la sociedad podía aplicar el régimen de las sociedades patrimoniales. Si la Sala decidiera entrar en el fondo, conviene reiterar aquí, como ya advertía la Sala de instancia, que la STS de 15 de febrero de 2017, rec. cas. 260/2016, resolvió con carácter definitivo la cuestión relativa a si la recurrente reunía o no los requisitos para sujetarse al régimen de las sociedades patrimoniales, lo que lleva consigo que ese pronunciamiento haya de surtir efecto prejudicial sobre el presente recurso, Impuesto sobre Sociedades en la que lo que se discutía era, con carácter principal, esa cuestión.



Y en relación con la supuesta infracción del art. 400 LEC, la propia recurrente reconoce que los hechos sobre los que se basa en el presente recurso la alegación de aplicación del régimen de sociedades patrimoniales, fueron suscitados en el procedimiento resuelto por STS de 15 de febrero de 2017, lo que priva de fundamento a su reivindicación. Si la recurrente no artículo convenientemente sus pretensiones en el recurso previo relativo a la liquidación por Impuesto sobre Sociedades, ello no puede determinar que la declaración contenida en esa sentencia se vea privada de la fuerza propia de la cosa juzgada.

Respecto de la segunda cuestión, que es la que para el auto de admisión presenta interés casacional objetivo, con carácter previo es preciso examinar si efectivamente existe el riesgo de que se produzca un enriquecimiento injusto de la Administración tributaria. La doctrina del TS para evitar el enriquecimiento injusto de la Administración cuando exige la deuda tributaria al obligado a retener se basa en la posibilidad de que el obligado tributario al que se ha practicado la retención, haya tributado por la totalidad de la renta respecto de la que debió retenerse. Si en ese caso se exigiera la retención, la Administración tributaria percibiría dos veces parte o la totalidad de la cuantía que corresponde a una misma obligación tributaria. Ahora bien, en el supuesto objeto del presente recurso no concurre un riesgo de doble imposición porque, entretanto se está dilucidando en este proceso la procedencia de la retención, los socios (que figuran en un anexo cuyos apellidos son, según afirma la Sala de instancia, reveladores del parentesco) no tiene que incluir la renta percibida en concepto de dividendos de la sociedad sujeta al régimen de entidades patrimoniales y ello es así por disposición legal. Así, podría afirmarse que en casos como el presente, no existe riesgo de doble imposición y si existiera es remoto y esta circunstancia justificaría que la carga de probar la posible existencia de enriquecimiento injusto corresponda al recurrente. Esa circunstancia singular junto al hecho de que, como pone de manifiesto la sentencia recurrida, los socios forman parte de un grupo familiar, de manera que no puede invocarse el principio de facilidad probatoria, justifican que la carga de la prueba de la doble imposición haya de recaer sobre el recurrente que podía fácilmente solicitar la información a los socios o pedir el recibimiento del recurso a prueba.

Por todo ello, concluye que en la regularización efectuada como consecuencia de la aplicación indebida del régimen de sociedades patrimoniales, corresponde a dicho obligado justificar que el sujeto pasivo del IRPF no ha tributado por la misma cantidad en su declaración, teniendo en cuentas que dicho obligado es una sociedad compuesta íntegra o mayoritariamente por miembros de una misma familia.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que fije doctrina en los términos interesados en el anterior apartado tercero y desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

**QUINTO** . - *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Por providencia de 15 de septiembre de 2021, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 16 de noviembre de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**- *Sobre la cuestión de interés casacional objetivo.*

En los Antecedentes de la presente sentencia se ha puesto de manifiesto que el auto de admisión acota la cuestión con interés casacional objetivo a la expresamente transcrita anteriormente.

Sin embargo, la parte recurrente pretende extender dicho interés casacional a lo que considera una previa infracción, consistente, fundamentalmente, en que le era aplicable el régimen de sociedad patrimonial, esto es, para la parte recurrente se debe entrar a resolver previamente sobre dicha cuestión que entiende posee interés casacional objetivo. Aunque enfoca la recurrente su objeción sobre la base de haberse aplicado indebidamente la cosa juzgada y su reconocimiento conlleva la aplicación del régimen de entidad patrimonial, por lo que no habría lugar a cumplimentar la obligación de la práctica de retenciones a cuenta, habiendo quedado imprejuizado el que el activo de la sociedad estuvo compuesto mayoritariamente por inversiones financieras durante más de 90 días.

Este planteamiento debe ser rechazado. de plano en base a las siguientes dos consideraciones.

La primera consideración descansa sobre la reveladora y trascendente circunstancia de que dicha cuestión fue tratada y resuelta definitivamente en nuestra sentencia de 15 de febrero de 2017, rec. cas. 260/2016, dictada en asunto que poseía el mismo núcleo material que el que nos ocupa, esto es, el carácter de sociedad patrimonial o no de la entidad que se traduce en este recurso en la obligación o no de retener, dicha sentencia confirmó la



sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de diciembre de 2015, rec. ord. 491/2013, de la que se hace eco la sentencia impugnada objeto del presente recurso de casación; se dijo entonces, entre otras cosas, que:

" I.- El primero reprocha la infracción del artículo 61.1. a) 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 [TR/LIS 2004], en relación con los artículos 25 y 27.1 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personal Físicas [TR/LIRPF 2004]; en el sentido considerado, según el recurso, por las sentencias de este Tribunal Supremo -SSTS- de 21 de mayo de 2012 (rec. 6848/2009) y 27 de junio de 2013 (rec. 1547/2011).

La explicación del motivo es la que continúa.

**1.- Se invoca lo establecido en el artículo 61.1.a) del TR/LIS 2004, en lo que establece, como exigencias para la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales, que "durante más de 90 días del ejercicio social" "más de la mitad del activo no esté afecto a actividades económicas".**

Y se dice que del tenor literal del precepto se desprende que la exigencia esté referida a actividades económicas realizadas directamente por la sociedad cuya composición del activo se ha de dilucidar; y que la sentencia recurrida ha seguido una interpretación "sustantiva" o "analógica" que le lleva a concluir que, "considerando conjuntamente los sujetos vinculados", el activo de la entidad ATALVIRA S.L está afecto a actividades económicas si sobre ese activo desarrolla actividad la sociedad vinculada ATALVIRA SERVICIOS AGRÍCOLAS S.L.

(...)

II.- El segundo aduce la infracción de los artículos 317, 318, 319 y 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil [LEC] y 106, 108, 143 y 144 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [LGT 2003]; y de la jurisprudencia sentada en relación con la prueba de presunciones o indiciaria (se citan las SSTS de 5 de mayo de 2014 -rec. 1511/2013-; 17 de febrero de 2014 -rec. 651/2013-; 24 de octubre de 2013 -rec. 1650/2011- y 18 de marzo de 2013 -rec. 392/20119-, en relación con el artículo 24 de la Constitución [CE] "al incurrir en una arbitraria valoración de la prueba".

En defensa de este motivo se argumenta con las ideas siguientes.

1.- Se comienza insistiendo en que la sentencia de instancia ha efectuado una interpretación "sustantiva" de la norma y afirmando que ese criterio hermenéutico debe considerarse contrario a Derecho.

Y se avanza que, sin perjuicio de lo anterior, la Sala de la Audiencia Nacional ha efectuado una alteración de los hechos según habían sido admitidos por los propios actos administrativos impugnados en la instancia.

2.- Se señala que esa alteración de los hechos ha sido empleada para argumentar que el cese en la actividad agrícola por parte de Atalvira S.L. fue meramente aparente.

Y que la alteración con esa finalidad ha tenido esta doble vertiente: (I) por un lado, se ha cuestionado que Atalvira Servicios Agrícolas SL haya sido la que desarrolla la actividad agrícola en la que cesó Atalvira SL; y (II), por otro, se ha presumido que esta última, para desarrollar su actividad, cuenta con poder de decisión sobre la sociedad de nueva creación y con sus medios.

(...)

El análisis de ambos motivos debe efectuarse conjuntamente porque suscitan, aunque desde perspectivas diferentes, este mismo problema: **si es correcta la apreciación realizada por los actos administrativos controvertidos y por la sentencia recurrida de que la entidad aquí recurrente, ATALVIRA, S.L., ha desarrollado una actividad económica durante el periodo al que son referidos los hechos litigiosos (el comprendido entre la constitución de ATALVIRA SERVICIOS AGRÍCOLAS SL y el final del ejercicio 2004 al que está referida la liquidación discutida).**

(...)

Con ese punto de partida, y tomando en consideración los hechos no discutidos de que ATALVIRA SERVICIOS AGRÍCOLAS SL es una sociedad unipersonal, su capital social está suscrito en su totalidad por ATALVIRA SL y esta última es, así mismo, la administradora única de la primera, necesariamente **tiene que considerarse acertada la conclusión de que ATALVIRA SL ha venido desarrollando la misma actividad económica que ATALVIRA SERVICIOS AGRÍCOLAS SL;** y así ha sido porque ostenta la titularidad de todos sus elementos y es quien directamente ha ejercido el poder de dirección y organización que ha ordenado todos esos elementos.

Todo lo cual determina que no puedan ser compartidos los reproches e infracciones que se invocan en estos motivos de casación primero y segundo.



Los del primero porque, **siendo de apreciar por lo dicho la existencia de actividad económica en ATALVIRA SL, falta en ella la exigencia de que su activo no esté afecto a actividades económicas**; y las del segundo porque la sentencia recurrida no ignora o desprecia los hechos que quedaron documentados en las actas de inspección, pues lo que hace es servirse de ellos y, con base en los mismos, apreciar que la actividad efectivamente desarrollada por de ATALVIRA SL es coincidente con ese concepto doctrinal y legal de actividad económica que ha quedado apuntado".

La Sala de instancia se refiere y remite a las expresadas sentencias de la Audiencia Nacional y de este Tribunal Supremo, para concluir que la referida alegación no puede ser analizada por impedirlo la autoridad de cosa juzgada, con cita del art. 400 de la LEC. Este Tribunal Supremo se ha pronunciado en ocasiones precedentes sobre el instituto de la cosa juzgada y sobre la vinculación a la misma asociada, distinguiendo una vinculación negativa o excluyente, y otra positiva o prejudicial, que es la que nos interesa y a la que claramente se refiere la sentencia impugnada, como se desprende, sin lugar a duda, de los términos y razonamiento que acompaña para excluir dicha cuestión planteada del enjuiciamiento propuesto; en estos casos, se refleja el efecto de la cosa juzgada positiva en que siendo el segundo proceso sólo parcialmente idéntico a lo decidido en el primero, la decisión de aquél no podrá, sin embargo, contradecir lo definitivamente resuelto en éste, por lo que resulta de todo punto correcto que la sentencia de instancia no entrara sobre cuestiones ya decididas en sentencia firme anterior, ateniéndose, como no podía ser de otra forma, al contenido de dicha sentencia, sin contradecirla y tomándola como punto de partida, tal y como ha acontecido en este caso.

Dicho lo anterior resulta innecesario abundar más sobre la improcedencia de entrar sobre la pretendida cuestión con interés casacional propuesta, no incluida en el auto de admisión, con todo no está de más recordar la doctrina jurisprudencial de entrar a enjuiciar y resolver en el recurso de casación cuestiones no contempladas y seleccionadas en el auto de admisión, al respecto resulta bien significativa la sentencia señalada por el Sr. Abogado del Estado de 21 de diciembre de 2020, rec. cas. 4992/2019, que recuerda una doctrina reiterada, véase por ejemplo las de 28 de enero de 2020, rec. cas. 835/2018, ó de 12 de febrero de 2020, rec. cas. 5724/2018, en aquella se dijo que:

"... Ciertamente en el diseño legal del recurso de casación se produce una tensión entre el *ius constitutionis* y el *ius litigatoris*, puesto que si bien se persigue como primer objetivo del mismo la depuración del ordenamiento jurídico, lo que le otorga una clara vocación nomofiláctica, no cabe descuidar el derecho subjetivo de las partes que en definitiva impulsan el propio proceso que desemboca en la resolución casacional. Ahora bien, esta satisfacción del *ius litigatoris* que se aspira a conseguir a través del recurso de casación, no cabe independizarla y desvincularla del núcleo esencial del recurso de casación, esto es, de la cuestión con interés casacional objetivo, que es la que debe de dilucidarse y dar paso, en su caso, a la creación, modificación o ratificación de la jurisprudencia, lo que determinará, a la postre y cuando proceda, la satisfacción del interés de la parte; no cabe, pues, entrar a dilucidar y resolver cuestiones o pretensiones que resultan ajenas a la cuestión que ha sido seleccionada en el auto de admisión, o delimitada, en su caso por razones extraordinarias, por la Sección sentenciadora".

(...) Dicho todo ello, sin embargo, aun cuando la cuestión identificada de interés casacional objetivo debe configurar el objeto del recurso de casación y debe determinar, *prima facie*, el contenido de los escritos de las partes procesales, no puede obviarse la pretensión instada vinculada a la fijación de doctrina y delimitación de la cuestión seleccionada; lo que conlleva que cuando por razones objetivas, para dilucidar dicha cuestión de interés casacional, o subjetivas, para la satisfacción del interés subjetivo de la parte vinculado a la cuestión casacional objetiva, sea necesario, por constituir presupuesto obligado, o consecuencia derivada, se debe entrar y resolver otras cuestiones que sin haber sido identificadas en el auto de admisión como de interés casacional objetivo, posean la referida dependencia respecto de la cuestión identificada en el auto de admisión. Lo cual resulta de todo punto ajeno a la aspiración de la parte recurrente, que pretende que se entre a enjuiciar una cuestión que no fue seleccionada en el auto de admisión, ni guarda relación alguna con la cuestión de interés casacional, no siendo necesaria su resolución para resolver la cuestión con interés casacional fijada en el auto de admisión, ni su resolución es la consecuencia subsiguiente a la resolución de la cuestión identificada de interés casacional".

En el presente caso, aparte de que no parece tener interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia una cuestión, como la cosa juzgada, que ha sido tratada en extenso por la jurisprudencia, se nos presenta de todo punto desconectada con la cuestión seleccionada en el auto de admisión, en tanto que no constituye presupuesto necesario para entrar a dilucidar y resolver la cuestión con interés casacional objetivo, ni representa la consecuencia obligada de la respuesta que a la misma se le dé.

**SEGUNDO.-** La jurisprudencia sobre la obligación de retener y el enriquecimiento sin causa. Su aplicación al caso concreto.

La sentencia impugnada, recogiendo y acogiendo la propia jurisprudencia alegada por la parte demandante, conviene en la prohibición del enriquecimiento injusto, y recuerda cómo la jurisprudencia ha matizado la obligación autónoma de la retención e ingreso a cuenta cuando el sujeto pasivo ha hecho frente en su totalidad a la deuda tributaria surgida con la obligación principal, y, además, ante esta tesitura y la incertidumbre de si el sujeto pasivo hizo frene a sus obligaciones tributarias plenamente, indica que la atribución, en principio, de la carga de la prueba, de si los sujetos pasivos tributaron o no correctamente, corresponde a la Administración, conforme al principio de la facilidad probatoria.

Efectivamente sobre los problemas del enriquecimiento injusto que pueden derivarse de las retenciones e ingresos a cuentas y el pago de la obligación principal, existe una constante y consolidada jurisprudencia de antiguo, representada por ejemplo en las sentencias de 5 de marzo de 2008, rec. cas. 3499/2002, ó de 16 de julio de 2008, rec. cas. 398/2004, jurisprudencia que se extiende también a los problemas de prueba que pueden derivarse y de quién debe soportar la carga de la prueba y sus consecuencias, entre las numerosas sentencias dictadas al respecto cabe hacer referencia a la de 29 de enero de 2020, rec. cas. 4258/2018, en la que se dijo que:

"(...)

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de *ius cogens*, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impeditivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el *onus probandi* se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT, en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo.

(...)

En definitiva, las reglas sobre la carga de la prueba, tanto en su regla general, como en las matizaciones o excepciones vistas, deben necesariamente vincularse a la concreta relación tributaria y a las obligaciones que asumen las partes. Existe, por un lado, una obligación tributaria principal entre contribuyente, sujeto pasivo por IRPF y Administración Tributarias. Por otro, coexiste una obligación accesoria directamente vinculada con aquella entre el retenedor-pagador que asume determinadas obligaciones, de carácter formal y material, con la Administración Tributaria, en función de la concreta obligación tributaria principal y de las que derivan consecuencias cuyo análisis resulta necesario para determinar si es de aplicación la regla general o debe ser matizada e incluso alterada, en tanto que como se ha indicado la misma cede, en determinados supuestos, bajo los principios de la disponibilidad y de la facilidad probatoria, de suerte que le correspondería a la Administración la carga de la prueba cuando dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo".

En definitiva, la anterior doctrina es plenamente aplicable al supuesto que nos ocupa, esto es, "Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impeditivos, extintivos o excluyentes... art. 105 de la LGT, en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales", si bien esta regla general se atempera en base a las reglas de facilidad y disponibilidad probatoria, y dado que normalmente cuando concurre dichas circunstancias, es la Administración la que en el círculo de su actividad posee más facilidad y disponibilidad probatoria, la carga de la prueba recae sobre la misma.

A la cuestión formulada en el auto de admisión, en atención de las consideraciones realizadas anteriormente, cabe responder, por tanto, en el sentido de que en principio y con carácter general, en base a la regla de la facilidad y disponibilidad de la prueba, le corresponde a la Administración tributaria justificar que el sujeto pasivo del IRPF al que se practicó dicho pago no ha tributado por la misma cantidad en su declaración de dicho





impuesto; ahora bien, esta excepción a la regla general, contenida en el citado art. 105 de la LGT, depende de las circunstancias concretas de cada caso, por lo que ha de atenderse a las particularidades del caso concreto, por lo que en un supuesto en el que la entidad pagadora tenga la consideración de ser una sociedad compuesta íntegra o mayoritariamente por miembros de una misma familia, habrá que analizarse sus circunstancias a efectos de aplicar la excepción a la regla general y el consiguiente desplazamiento de la carga de la prueba a la Administración, o por el contrario considerar que es al retenedor al que corresponde dicha prueba.

Descendiendo al caso que nos ocupa, resulta bien significativo el parecer de la Sala de instancia, que expresamente así lo refleja, dejando constancia que la Administración no ha justificado que los perceptores de los dividendos habían o no declarado correctamente en el IRPF respecto de los percibidos. Sin embargo, en la línea apuntada analizando la concurrencia del principio de buena fe procesal y las relaciones existentes entre los interesados, como la mejor línea jurisprudencial apunta, razona porqué en este caso la carga de la prueba corresponde a la entidad retenedora, así habla expresamente de que existen elementos que impiden trasladar la regla general vista al supuesto enjuiciado, y recuerda que la demandante pretendía aplicar el régimen de sociedades patrimoniales, esto es, que no practicó retención alguna sobre los dividendos repartidos entre sus socios, añade, además, que su accionariado está íntegramente compuesto por miembros de un grupo familiar, todo lo cual considera que enerva la razón de que la carga probatoria recaiga sobre la Administración, al punto que considera que sólo volviendo la espalda a la realidad es posible afirmar que la 'sociedad es ajena a la situación tributaria de los socios, estando en condiciones de acreditarla, cuando la relación socios-sociedad es en buena parte instrumental, y al efecto se remite a la sentencia de 10 de diciembre de 2015, rec. ord. 491/2013, siendo bien elocuente al respecto el fundamento segundo de la sentencia de este Tribunal de 15 de febrero de 2017, rec. cas. 4258/2018, que expresamente se remite a los datos fácticos y razonamientos jurídicos de la resolución del TEAC que la sentencia recurrida asume como propios, y que justifica, junto con el resto de motivos expresamente recogidos, el atribuir la carga de la prueba a la demandante.

Todo lo cual nos lleva a confirmar la sentencia dictada por su conformidad con la doctrina jurisprudencial y su subsunción al caso concreto, siendo la valoración de los hechos y su calificación potestad de la Sala de instancia, estando vedado su examen, con carácter general, al enjuiciamiento casacional.

**TERCERO.-** *Pronunciamiento sobre costas.*

No ha lugar a la imposición de las costas de este recurso al no apreciarse temeridad o mala fe en las partes, de manera que, como determina el art. 93.4 de la Ley jurisdiccional, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**Primero.-** Fijar como criterios interpretativos los recogidos en el Fundamento Jurídico Segundo.

**Segundo.-** Desestimar el recurso de casación número n.º 4992/2020, interpuesto por la entidad ALTAVIRA, S.L., representado por el procurador de los Tribunales D.º José Manuel Jiménez López, contra la sentencia de 11 de marzo de 2020, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso n.º 332/2013; cuya confirmación resulta procedente.

**Tercero.-** Sin condena en costas

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.