

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 30 de septiembre de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 556/2020

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. IS. Gastos deducibles. Retribución de los fondos propios. Préstamos participativos. Las cuestiones litigiosas se refieren a la inexistencia de simulación, afirmando la parte demandante la realidad del contrato de préstamo celebrado y la no concurrencia de los requisitos necesarios para la existencia de donación, por lo que resulta improcedente la regularización de las bases imponibles negativas pendientes de compensar de los ejercicios 2009 a 2011. Atendiendo a una valoración conjunta de los documentos y elementos probatorios obrantes en el expediente, se considera la realidad negocial descrita desnaturaliza la cuenta corriente contabilizada, y, por tanto, la deuda registrada en el pasivo societario, para cumplir todos los rasgos propios de una donación del socio (prestamista) a la empresa. Se considera la existencia de simulación ya que, con fines de elusión fiscal a través de la deducibilidad de los intereses, el obligado tributario declara un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo con la otra parte, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe, o es distinto de aquél que realmente se ha llevado a cabo. La Sala considera acertada la conclusión de que la operación fue simulada y los efectos tributarios que en este proceso se discuten. Frente a ello, no tiene relevancia impugnatoria ni el principio de la libertad de pactos, ni de forma de los negocios jurídicos- arts.1255, 1258 y 1280 del Código Civil-, que la liquidación no ha negado; ha dicho, no obstante, que al constar el contrato de préstamo en documento privado ha podido ser confeccionado a conveniencia de las partes, tanto temporalmente como en cuanto al contenido, y respecto a que hubieren pactado un plazo tan largo de devolución (incluyendo la posibilidad de no devolución llegado aquél), o la ausencia de garantías, no es que fueran contrarios a aquellos principios, sino que son elementos relevantes para construir, junto con los restantes elementos expresados, la inferencia de que no hubo realmente contrato de préstamo sino simulación de una liberalidad. La liquidación consideró las sumas ingresadas en favor de la empresa como una donación, calificación que es negada por la demanda que sostiene que no hubo donación porque no hubo *animus donandi* y porque se trató de un préstamo participativo, por lo que, a lo sumo, debió determinarse por la vía del artículo 16 TRLIS de 2004, el normal valor del mercado de los intereses derivados del mismo. La liquidación estimó que la entidad no había acreditado que la operación fuera un préstamo, y a ella le incumbía, y calificó la operación como realizada a título lucrativo, una donación. Al obligado tributario le corresponde acreditar los elementos constitutivos del contrato de préstamo. En levantamiento de esta carga, aportó un documento privado en el que se contendría el préstamo; este documento privado no tiene

Síguenos en...



eficacia frente a tercero sino desde la fecha que se presentó en el procedimiento de inspección y aunque es cierto que en sí mismo puede constituir un medio de prueba, como documento privado, la endeblez del mismo es manifiesta, frente a la Administración Tributaria, si no va complementado de otros elementos probatorios que lo refuercen; y nada más se ha aportado, ni siquiera se presentó a liquidación del ITP y AJD, que hubiera avalado una fecha cierta. Valorando los elementos de prueba la Administración concluyó que la operación no reunía las características de un contrato de préstamo, sino de una donación, en definitiva de una liberalidad. La Administración Tributaria, basándose en los elementos de prueba llegó a la conclusión de que no existía préstamo alguno, desvirtuando, en consecuencia, la presunción de onerosidad y afirmando la existencia del *animus donandi*, conclusión que comparte la Sala ya que aunque se admitiera que el contrato, en virtud del cual se produjo la transferencia de los fondos, aparentemente encerrara un préstamo, es lo cierto que el contenido del mismo es impropio de un contrato de préstamo, como afirmó la Inspección.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso:

0000556/2020

Tipo de Recurso:

PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General:

03271/2020

Demandante:

Kufer 2000, S.L.

Procurador:

SR. SASTRE BOTELLA

Síguenos en...



Demandado:

TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

S E N T E N C I A N º:

Ilma. Sra. Presidente:

Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a treinta de septiembre de dos mil veinticuatro.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 556/2020, promovido por el Procurador Sr. Sastre Botella, en nombre y representación de la entidad Kufer 2000, S.L., contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 16 de enero de 2020 -RG. 2688-2018-, por la que se desestimó la reclamación interpuesta contra la liquidación, de fecha 25 de abril de 2018, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias (Las

Síguenos en...



Palmas) de la AEAT, derivada del acta de disconformidad A023 NUM000, por el Impuesto de Sociedades (IS), ejercicios 2012 y 2013.

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 TEAC, de 16 de enero de 2020 -RG. 2688-2018-, por la que se desestimó la reclamación interpuesta contra la liquidación, de fecha 25 de abril de 2018, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias (Las Palmas) de la AEAT, derivada del acta de disconformidad A023 NUM000, por el Impuesto de Sociedades (IS), ejercicios 2012 y 2013.

Segundo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito presentado 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, el Procurador Sr. Sastre Botella presentó escrito de demanda el 6/10/2020, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que se anule la resolución recurrida y la liquidación de la que ésta trae causa.

Cuarto.

-El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 6/11/2020, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor.

Quinto.

Recibido el pleito a prueba, se practicó con el resultado que obra en autos; 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 25 de septiembre 2024, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sala.

Síguenos en...



FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Objeto del recurso; contenido de la resolución recurrida y hechos relevantes.

1. Se dirige este recurso frente a la resolución del TEAC, de 16 de enero de 2020 -RG. 2688-2018-, por la que se desestimó la reclamación interpuesta contra la liquidación, de fecha 25 de abril de 2018, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias (Las Palmas) de la AEAT, derivada del acta de disconformidad A023 NUM000, por el Impuesto de Sociedades (IS), ejercicios 2012 y 2013.

2. La liquidación consideró, en esencia, que las sumas transferidas en estos ejercicios por el que fuera socio de la entidad recurrente, Sr. Mariano, en favor de ella no forman parte de un préstamo participativo, ni de un préstamo ordinario, del socio (prestamista) a la sociedad (prestataria), sino que constituyen una donación, por las siguientes razones expresadas en la liquidación:

...no concurre ninguno de los rasgos propios de la cuenta corriente, ni tampoco de las características inherentes a una deuda. En cuanto al documento de préstamo, fechado el 1 de enero de 2009, cabe destacar en primer lugar que es un documento privado con las limitaciones probatorias contenidas en el art. 1227 del Código Civil, sin que en este caso se cumpla ninguna de las previsiones contenidas en ese precepto, lo que debilita ampliamente su fuerza probatoria, la cual se ve completamente desvirtuada a la vista del resto de los indicios recopilados por la Inspección, los cuales refuerzan la conclusión de que el dinero transferido por este administrador no se enmarca en un préstamo, sino que la entidad no tiene obligación de restituir la financiación recibida, y ello sobre la base de los siguientes indicios:

1) El documento privado suscrito no cumple con los condicionantes del artículo 1227 del Código Civil, en los términos ya comentados. Más aún, como bien afirma la Sentencia de la Audiencia Nacional de 13-04-2016 (núm. recurso 574/2014), lo normal en el tráfico mercantil es documentar el préstamo en escritura pública cuando se trata de una cantidad relevante económicamente, como aquí ocurre, pues, solamente en los dos ejercicios comprobados, las transferencias casi alcanzan los tres millones de euros, y es que el documento público facilita el elemento probatorio en caso de una eventual reclamación al respecto.

2) No se ha declarado la operación en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, cuyo hecho imponible comprende la concesión de préstamos. De nuevo citando la Sentencia de la Audiencia Nacional de 13-04-2016, la fecha de presentación de esta declaración reforzaría la prueba de la realidad negocial, y su ausencia es un elemento que apunta también, con especial fuerza disuasoria, a la corrección de la calificación propuesta por la Inspección.

3) Del análisis de los movimientos y saldos ocurridos en los dos años revisados se observa un elevado volumen de transferencia de fondos de D. Mariano a la entidad, observándose que el único flujo de dinero entregado por la entidad son los importes declarados como intereses, que apenas representan una cantidad mínima en comparación con los fondos entregados por aquél, lo que determina que el acumulado de los fondos recibidos por la empresa engrose cada año. La declaración de intereses además es deducible en el IS, lo que supone una vía defraudatoria

Síguenos en...

porque la verdadera consideración de la financiación originaria como donación recibida no es declarada y no habilita la deducibilidad de importe alguno, ya que, en todo caso, la entidad no tiene obligación de restituir los fondos recibidos bajo la apariencia de financiación ajena.

4) La entrega de dinero de D. Mariano a la entidad se viene efectuando desde el año 2000, como reconoce el obligado, sin que conste contrato de préstamo del período comprendido entre 2000 y 2008, por lo que cabe preguntarse cuál es la naturaleza de los fondos entregados en todos esos ejercicios. El hecho de que se aporte un contrato privado desde 2009 no ha alterado el trasvase incesante de fondos desde el año 2000 por lo que no se explica el motivo por el que se decide firmar ese contrato 9 años después de comenzar la financiación. Al tener carácter de documento privado sin las exigencias de la legislación civil, ya mencionadas, abre la posibilidad de ser elaborado a conveniencia del obligado tributario, y a este respecto, es llamativo el generoso período de carencia de 10 años que se extiende al menos hasta 2019 -ampliable sine die según la estipulación contractual- y que ampararía la nula devolución del capital producida hasta el momento, lo que no se corresponden con las condiciones de concesión de los préstamos en condiciones normales de mercado. De igual forma, no se exigen garantías a pesar de las cuantías tan elevadas de capital transferido, máxime cuando no hay relación de participación entre las partes.

5) Se verifica un aumento incesante del saldo acreedor de este pasivo a lo largo de todos estos años, que además está registrado en el pasivo a corto plazo desde hace nada menos de 18 años, con un saldo que se ha incrementado hasta cantidades millonarias.

6) No se comprende el motivo por el que, si realmente se trata de un préstamo, no se procedió a compensar la pretendida deuda mantenida en el pasivo en la ampliación de capital llevada a cabo por la entidad en diciembre 2013 y suscrita por esta persona física.

Todo ello denota, a juicio del Órgano que suscribe, la recopilación de una serie de indicios que hacen prueba suficiente de que no se ha producido el préstamo entre las partes.

Se trata, pues, de una prueba indirecta o por indicios contemplada en el art. 108.2 LGT.

Entendiendo la operación como simulada por lo siguiente:

A estos efectos probatorios, atendiendo a una valoración conjunta de los documentos y elementos probatorios obrantes en el expediente, se considera por esta Jefatura que la realidad comercial descrita desnaturaliza la cuenta corriente contabilizada, y, por tanto, la deuda registrada en el pasivo societario, para cumplir todos los rasgos propios de una donación de D. Mariano a la empresa. De esta forma, se considera la existencia de simulación ya que, con fines de elusión fiscal a través de la deducibilidad de los intereses, el obligado tributario declara un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo con la otra parte, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe, o es distinto de aquél que realmente se ha llevado a cabo. Este instrumento jurídico se regula en el artículo 16 LGT:

En el presente expediente, se ha probado suficientemente que el supuesto préstamo alegado es un negocio jurídico inexistente, y que las partes han creado una apariencia contable para encubrir la verdadera naturaleza de la financiación gratuita concedida a la empresa, ello al

Síguenos en...



objeto, en el IS, de no declarar la liberalidad recibida de 1.736.226,61 € en 2012 y 1.367.233,02 € en 2013, y también deducir los intereses declarados de 229.658,96 € en 2012 y de 356.644,36 € en 2013, minorando de esta forma indebida la cuota tributaria del impuesto a pagar, en la medida en que todos los indicios recopilados llevan a concluir la inexistencia de obligación de reintegro por la empresa KUFER 2000 SL de las cantidades millonarias que viene recibiendo de D. Mariano desde hace ya nada menos que 18 años, que se incrementan todos los años de forma notoria.

Segundo.

Las cuestiones litigiosas.

3.Las cuestiones litigiosas que se dilucidan en este proceso son: La inexistencia de simulación, afirmando la parte demandante la realidad del contrato de préstamo celebrado entre KUFER 2000, S.L. y D. Mariano. La no concurrencia de los requisitos necesarios para la existencia de donación. La improcedente regularización de las bases imponibles negativas pendientes de compensar de los ejercicios 2009 a 2011.

Tercero.

Nulidad de la valoración de operación simulada; sobre la existencia del préstamo entre las partes.

4. Antes de nada, es preciso resaltar que las consecuencias tributarias de la valoración de la Inspección, existencia de simulación, e inexistencia de préstamo, se basó en elementos de hecho que no han planteado controversia; otra cosa diferente es su valoración.

5.Recordemos que la regularización que dio origen a este litigio consistió en negar la realidad del préstamo en virtud del cual, según la entidad recurrente, se habían producido las transferencias de fondos del socio a la sociedad, no sólo por la falta de acreditación del mismo, al estar documentado en un documento privado, sino también porque la operativa descrita constituye una simulación efectuada con la única finalidad ilegítima de obtener una ventaja fiscal, consistente en, por una parte, no recoger entre los ingresos de la entidad en los ejercicios inspeccionados las sumas recibidas, y por otra deducir como gastos los intereses derivados de este préstamo, ingresos que efectivamente se realizaron en ambos ejercicios en favor del socio.

Por ello, la consecuencia tributaria de la liquidación que nos ocupa consistió en deshacer los efectos fiscales de la operación, computando los dos ingresos obtenidos por la entidad como procedentes de una liberalidad, y rechazando la deducción como gastos de ésta de las dos sumas abonadas como intereses del préstamo.

6.Bajo diversos argumentos conexos, que se reconducen al de falta de motivación, la demanda plantea el meollo de la impugnación y de los argumentos que sustentan la pretensión actora: la inexistencia de simulación, a cuyo concepto nos referiremos.

El concepto de simulación.

Síguenos en...

7. Sabido es que, en el ámbito tributario, el negocio simulado se caracteriza porque, a través de este, se crea una ficción con la que se enmascara la realidad, obteniéndose una tributación menor de la que correspondería aplicando la norma tributaria al negocio real.

Los negocios simulados constituyen un tipo de negocio anómalo, en la medida que existe una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada, naciendo de esta contradicción, un negocio aparente, que puede encubrir otro negocio, que queda disimulado (simulación relativa), o bien puede no encubrir negocio alguno (cuando la simulación es absoluta) y las partes, en realidad, no quisieron celebrar negocio alguno, a pesar de su manifestación de voluntad en sentido contrario.

El Tribunal Supremo ha caracterizado la simulación en numerosas sentencias, referidas a su concepto y a la prueba de la simulación, que son los dos elementos nucleares; valgan como ejemplo:

1. En relación con el concepto de simulación, la STS de 4 de noviembre de 2015 (RC 100/2014), después de citar literalmente el artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece: "El precepto legal no da un concepto propio de la simulación, por lo que hay que acudir al concepto de la misma según el Derecho Civil.

En este sentido, la simulación supone siempre una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada, pues las partes no quieren en realidad celebrar el negocio jurídico que dicen celebrar (simulación absoluta) o quieren celebrar otro distinto del formalizado (simulación relativa). Los efectos de la simulación se reconducen a través de la figura de la causa, de tal forma que si existe simulación absoluta, la carencia de causa (o su ilicitud ex artículo 1275 del Código Civil) hacen que el negocio celebrado no produzca efecto alguno, refiriéndose también el mismo texto legal a la falsedad de la causa en los negocios jurídicos, que "dará lugar a su nulidad" - En cambio, en el caso de la nulidad relativa, los efectos producidos no son los del negocio de cobertura o aparente y si los del negocio encubierto o disimulado".

2. Por otra parte, en materia probatoria, el Tribunal Supremo se ha pronunciado reiteradamente sobre la idoneidad de las presunciones judiciales a efectos de calificar la simulación relativa del negocio. Así, la sentencia nº 422/2016, de 24 de febrero (RC 948/2014) señala en su Fundamento Sexto: "2.- Quejas idénticas hemos rechazado en las dos sentencias, ya citadas, de esta misma fecha, en los recursos de casación 4044/2014 y 4134/2014, interpuestos por Dorna Sports, S.L. En la primera de ellas (FJ 6º.2), hemos explicado: B) Las presunciones judiciales son medios idóneos para obtener el convencimiento del Tribunal sobre hechos relevantes para el fallo. Y son especialmente idóneas en la calificación de los negocios jurídicos como simulados relativos. En el presente caso se cumplen los requisitos legales para la validez de las presunciones judiciales. Las presunciones, cuando son legales dispensan de la prueba del hecho presunto a la parte a la que este hecho favorezca (artículo 385 LEC). Y constituyen un válido medio de prueba indirecto cuando se trata de presunciones judiciales, mediante las que, a partir de un hecho probado, el tribunal puede presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano (artículo 386.1 LEC). En este caso, la sentencia debe incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción (artículo 386.2 LEC).

En definitiva, como advierte nuestra jurisprudencia, para la válida utilización de la prueba de presunciones judiciales es necesario que concurran los siguientes requisitos: que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; que exista una relación lógica precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y que esté presente, aunque sea de manera implícita, el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica. O, en otros términos, como señalan tanto la jurisprudencia de esta Sala como la doctrina del Tribunal Constitucional, en la prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base en cuanto que éste ha de estar suficientemente acreditado. De él parte la inferencia, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Se habla, en este sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irrazonabilidad, de la arbitrariedad y del capricho subjetivo, como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba.(...)C) La simulación relativa es una figura jurídica especialmente compleja, más, incluso, que la simulación absoluta. En este caso la simulación, por sí misma, no califica peyorativamente a lo simulado, pero resulta ser un procedimiento contrario al ordenamiento jurídico que suprime la presunción de existencia y licitud de la causa (artículo 1276 CC). El Tribunal Constitucional y este mismo Tribunal ha afirmado con reiteración la validez de la prueba indiciaria, incluso para desvirtuar la presunción de inocencia. Y este medio de probatorio cobra singular relevancia en los supuestos en que se trata de descubrir la verdadera naturaleza de la causa de los negocios realizados, en cuanto requiere averiguar el elemento interno de las relaciones humanas, mantenido, de forma deliberada, oculto o disimulado. En el presente caso, ya hemos señalado que el Tribunal de instancia utilizó válidamente las presunciones judiciales, de acuerdo con las exigencias del artículo 386 LEC . Pero, además, dicho órgano judicial acudió, sin reparo alguno desde la perspectiva de la lógica y la razonabilidad, a otros medios de prueba y otras presunciones.(...) En consecuencia, también procede desestimar este grupo de motivos."

La aplicación al caso concreto. La prueba de la simulación.

8.Como ya hemos resaltado, para probar la existencia de simulación se hace necesario acudir a la prueba indirecta de las presunciones, recogida en el artículo 108.2 LGT, según el cual "para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

9.De este precepto y de la jurisprudencia que lo ha interpretado, se extraen tres condiciones para la viabilidad de esta clase de prueba:

Que los hechos base estén plenamente acreditados; que los mismos sean reveladores, con claridad, de la consecuencia, es decir, del hecho desconocido, que pretende demostrarse; y, en fin, que entre ambos exista un nexo que, conforme a las reglas de la lógica y del conocimiento humano, aparezca como extremadamente posible.

10.Ya hemos mencionado qué elementos objetivos constituyen el hecho base: en esencia, y resumidamente, el ingreso de cantidades muy considerables en los dos ejercicios inspeccionados, que, en realidad, fueron una parte de los que se había realizado a lo largo de muchos años, que no estaban bajo la cobertura del contrato de préstamo documentado en

Síguenos en...



documento privado, a diferencia de la transferencias de los dos ejercicios inspeccionados que si contaron con la aparente cobertura del contrato privado de préstamo.

La conclusión simulatoria: la existencia de simulación.

11. De aquellos datos o elementos de hecho, debidamente contrastados, (sobre los que no ha habido controversia) la liquidación, y el TEAC, dedujeron, mediante un enlace racional y lógico, que la verdadera intención de llevar a cabo esta operativa fue obtener ilícitamente una menor tributación a través de dos caminos; por una parte no declarando en la base imponible de la empresa la liberalidad (donación lo calificó la Inspección) recibida del socio, y por otra deduciendo como gasto los intereses aparentemente producidos en favor del socio prestamista.

12. La demanda, por el contrario, trata de desmontar los diferentes argumentos que condujeron a la deducción, a la inferencia de que hubo simulación.

En efecto, sin negar aquellos hechos base, llega a una conclusión diferente que nosotros no compartimos, basándose en que las operaciones fueron reales, lo que nadie ha negado: los ingresos del Sr. Mariano a la empresa, - este señor fue socio de la empresa junto con su esposa, después sin aparente relación con la empresa, y finalmente y de nuevo socio, a partir de la suscripción de la ampliación de capital-, y los de la empresa al Sr. Mariano están perfectamente acreditados y documentados; es más, los dos ingresos en favor del Sr. Mariano contaron con la oportuna retención.

13. Frente a ello, ha de manifestarse que la dualidad de realidades que puede aparecer en las operaciones simuladas, la realidad civil o mercantil y la tributaria no es algo desconocido en el ámbito tributario, de ahí que el artículo 16 LGT limite el alcance de la simulación a los efectos tributarios, de donde puede colegirse, sin dificultad, que no resultarán afectados o se mantendrán los restantes efectos.

14. No son argumentos suficientes para anular la decisión de la Administración tributaria que los negocios jurídicos se hayan celebrado, que sean reales en el ámbito mercantil y hayan producido los efectos propios, que hayan tributado por ellos, que lo hayan incluido en sus contabilidades y sus cuentas anuales, etc, porque, como hemos dicho, en eso consiste la simulación, en aparentar una realidad que no es tal, o que es otra diferente a la realmente querida, y para ello resulta normal, y casi necesario, un ropaje de realidad, para enmascarar la verdadera intención de las partes.

15. En definitiva, cabe confirmar, como lógica y racional, la conclusión de que la operación fue simulada y los efectos tributarios que en este proceso se discuten.

16. Frente a ello, no tiene relevancia impugnatoria ni el principio de la libertad de pactos, ni de forma de los negocios jurídicos- artículos 1255, 1258 y 1280 del Código Civil-, que la liquidación no ha negado; ha dicho, no obstante, que al constar el contrato de préstamo en documento privado ha podido ser confeccionado a conveniencia de las partes, tanto temporalmente como en cuanto al contenido, y respecto a que hubieren pactado un plazo tan largo de devolución (incluyendo la posibilidad de no devolución llegado aquél), o la ausencia de garantías, no es que fueran contrarios a aquellos principios, sino que son elementos relevantes para construir, junto

Síguenos en...

con los restantes elementos expresados, la inferencia de que no hubo realmente contrato de préstamo sino simulación de una liberalidad.

Cuarto.

Sobre la donación.-

17.Como se ha dicho, la liquidación consideró las sumas ingresadas en favor de la empresa como una donación, calificación que es negada por la demanda que sostiene que no hubo donación porque no hubo animus donandi y porque se trató de un préstamo participativo, por lo que, a lo sumo, debió determinarse por la vía del artículo 16 TRLIS de 2004, el normal valor del mercado de los intereses derivados del mismo.

18.Pues bien, partiendo de los elementos probatorios mencionados, la liquidación llegó a la conclusión de que la entidad recurrente no había acreditado que la operación fuera un préstamo, y a ella le incumbía, por mor de los dispuesto en el artículo 105 LGT, y, siendo esto así, en ejercicio de su potestad de calificación, prevista en el artículo 13 de la LGT, calificó la operación como realizada a título lucrativo, una donación, con reflejo en las consecuencias tributarias vistas.

19.Y nosotros estamos de acuerdo con esta calificación, por lo que el recurso ha de ser desestimado. Ello por las siguientes razones.

Al obligado tributario le corresponde acreditar los elementos constitutivos del contrato de préstamo. En levantamiento de esta carga, aportó un documento privado en el que se contendría el préstamo; este documento privado no tiene eficacia frente a tercero sino desde la fecha que se presentó en el procedimiento de inspección (artículo 1227 Código Civil), y aunque es cierto que en sí mismo puede constituir un medio de prueba, como documento privado, la endeblez del mismo es manifiesta, frente a la Administración Tributaria, si no va complementado de otros elementos probatorios que lo refuercen; y nada más se ha aportado, ni siquiera se presentó a liquidación del ITPAJD, que hubiera avalado una fecha cierta.

20.En consecuencia, no se ha producido la inversión de la carga de la prueba, ni la Administración ignora los elementos de prueba aportados por la actora, de los que se desprende, como aduce la demanda, que el dinero recibido lo fue a título de préstamo; sino que por el contrario, valorando los elementos de prueba, todos ellos en su conjunto, llegó a la conclusión de que la operación no reunía las características de un contrato de préstamo, sino de una donación, en definitiva de una liberalidad.

21.Aduce la demanda que la Administración no ha acreditado la existencia del animus donandi, ínsito en toda donación y que existe una presunción de onerosidad en todo desplazamiento patrimonial.

22.Obviamente, esta presunción de onerosidad en todo desplazamiento patrimonial, puede ser enervada mediante prueba en contrario.

Síguenos en...

23.La Administración Tributaria, basándose en los elementos de prueba que hemos analizado llegó a la conclusión de que no existía préstamo alguno, que es el límite hasta el que puede llegar, desvirtuando, en consecuencia, la presunción de onerosidad.

Es así como puede afirmarse el animus donandi y nada más, y ya hemos referido la argumentación que condujo a esta afirmación, que nosotros hemos compartido.

24.Dando un paso más en esta argumentación, hemos de decir que, aunque se admitiera que el contrato, en virtud del cual se produjo la transferencia de los fondos, aparentemente encerrara un préstamo, es lo cierto que el contenido del mismo es impropio de un contrato de préstamo, como afirmó la Inspección.

Se desestima.

Quinto.

Sobre la comprobación de operaciones de un periodo prescrito, que produce efectos en los dos periodos regularizados, no prescritos.

25.Aduce la demanda la irregularidad que supone que el contrato de préstamo de enero de 2009 haya sido comprobado y calificado cuando este ejercicio ya estaba prescrito, lo que supone la vulneración de la seguridad jurídica.

Trae a colación determinada jurisprudencia que ha sido superada por otra más reciente que arranca de la STS, Contencioso sección 2 del 30 de septiembre de 2019 (ROJ: STS 3037/2019-CLI: ES:TS:2019:3037) sentencia:1280/2019;Recurso: 276/2017, que, en esencia, estableció la doctrina contenida en el siguiente pronunciamiento "La fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, al resultar aplicable la LGT de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos".

Sensu contrario, al proceder el préstamo de un contrato suscrito por las partes (según la demanda) de 2009, fecha en la que estaba en vigor la LGT de 2003, -Ley 58/2003, de 17 de diciembre- era procedente la comprobación y la calificación del mismo, pues la misma extendía sus efectos a los dos ejercicios regularizados, no prescritos, por así disponerlo el artículo 115 del citado precepto legal.

Se desestima.

Sexto.

Sobre la regularización de las bases imponibles negativas pendientes de compensar relativas a los ejercicios 2009 a 2011.

26.Como consecuencia vinculada a la regularización por la existencia de simulación y la inexistencia de préstamo, se regularizó también las bases imponibles negativas de esos

Síguenos en...



ejercicios, pues, como afirma la resolución del TEAC "habiéndose confirmado por este Tribunal la regularización practicada por la Inspección y toda vez que las correcciones en las bases imponibles derivan de la misma causa, debe confirmarse la procedencia de la corrección efectuada por la Inspección, desestimándose las alegaciones de la reclamante". La demanda coincide con el TEAC en esta apreciación: si se confirma la regularización rechazando el préstamo, la consecuencia de ello es la regularización de las bases imponibles negativas.

Por obvias razones se desestima este motivo.

Séptimo.

Costas.

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, 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, desestimándose íntegramente la pretensión actora y no existiendo otros elementos de los que deducir la existencia de serias dudas de hecho o de derecho, procede imponer las costas a la parte demandante.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 556/2020, promovido por el Procurador Sr. Sastre Botella, en nombre y representación de la entidad Kufer 2000, S.L., contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 16 de enero de 2020 -RG. 2688-2018-, y la liquidación que subyace, por ser ajustadas a derecho, imponiendo las costas a la parte demandante.

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.

Síguenos en...

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.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, 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).

Síguenos en...

