

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia:NFJ053989

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 6 de marzo de 2014

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 121/2011

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos financieros. Remuneraciones del capital/participaciones en beneficios. Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. *Intereses de préstamos participativos de los socios.* La Inspección consideró que la alta rentabilidad, la ausencia de interés variable, el vencimiento a corto plazo y la identidad de titulares y porcentaje de participación y de los préstamos suponen que la finalidad no es financiera y que no se reparten intereses sino dividendos. La Administración considera que el precio del préstamo es excesivo y que hay una discordancia entre el negocio jurídico querido (retribución a los socios) y el instrumentado, para crear una apariencia jurídica distinta (préstamo participativo), labor que excede los límites de la potestad de calificación para adentrarse en la del conflicto en la aplicación de las normas. La calificación no es un instrumento para interpretar normas interesadamente. Los préstamos fueron concertados en escritura pública autorizados por un Notario que no lo hubiera autorizado si concurriese una infracción. La potestad de calificación no tiene el alcance casi universal que le atribuye la Inspección, ni convierte a ésta en juez civil. El informe pericial ha puesto de relieve que los préstamos participativos son una modalidad distinta de financiación, con un factor de aleatoriedad y que el plazo no es determinante. El TS [Vid., STS, de 12 de diciembre de 2013, recurso n.º 5239/2010 (NFJ053143)] considera a este tipo de préstamos una opción jurídica admisible con independencia de su coste, factor que no afecta a su deducibilidad.

PRECEPTOS:

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 315.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13 y 15.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

Código Civil, arts. 1.255, 1.281, 1.282 y 1.755.

PONENTE:*Don Francisco José Navarro Sanchis.*

Magistrados:

Don FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

Don JOSE GUERRERO ZAPLANA

SENTENCIA

Madrid, a seis de marzo de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 121/11 , que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha promovido el Procurador D. Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en nombre y representación de la entidad mercantil ÁNGEL RODRÍGUEZ Y CÍA, S.L. , frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico-Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 332.267,22 euros. Es ponente el Ilmo. Sr. Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS , quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Por la mercantil recurrente expresada se interpuso el presente recurso, el 20 de abril de 2011, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2011, desestimatoria de la reclamación de aquélla como absorbente de TERRAZAS RÍO PILES, S.L., contra la liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación en Asturias de la AEAT, respecto al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 y 2005. Se acordó la admisión a trámite del recurso en diligencia de 18 de mayo de 2011, en que también se reclamó el expediente administrativo.

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda mediante escrito de 14 de septiembre de 2011 en el que, tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de Derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso, con anulación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central recurrida y de las liquidaciones en ella impugnadas.

Tercero.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 2 de diciembre de 2011, en el que, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, suplica la desestimación del recurso contencioso- administrativo, por ser ajustadas a Derecho las resoluciones impugnadas.

Cuarto.

Recibido el proceso a prueba, se practicaron las pruebas que propuso la parte recurrente y la Sala consideró pertinentes, con el resultado que obra en autos.

Quinto.

Dado traslado a las partes para conclusiones, se evacuaron con la presentación de sendos escritos en que se ratificaron en sus respectivas pretensiones.

Sexto.

La Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 20 de febrero de 2014 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Séptimo.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Es objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2011, desestimatoria de la reclamación interpuesta en única instancia contra la liquidación practicada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Asturias de la AEAT, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 y 2005.

Segundo.

Para una mejor comprensión de las cuestiones planteadas en el presente litigio es conveniente reseñar determinados datos de hecho relevantes en relación con el procedimiento administrativo y la vía económico-administrativa:

a) El 20 de octubre de 2009, la Inspección de la Agencia Tributaria en Gijón incoó a la actora el acta de disconformidad nº 71635621, en que se hace constar lo siguiente:

1. Las actuaciones inspectoras se iniciaron el 14 de abril de 2009, sin que se hayan producido dilaciones en el procedimiento imputables al obligado tributario.

2. La actividad de la entidad se encuentra clasificada en el epígrafe 833.2 del IAE, relativo a la "promoción inmobiliaria de edificaciones".

3. Se incrementan la base imponible de 2004 en 565.506,05 euros, y 200.228,76 euros en 2005, por no deducibilidad de los intereses pagados a sus socios LANDSCAPE PROMOCIONS INMOBILIARIES, S.L. y ARCISA CANTÁBRICO UNO, S.L. cada uno con un 50% del capital, como remuneración de préstamos participativos, calificados como "retribuciones de fondos propios", por presentar como características: ausencia de interés variable; vencimiento a corto plazo; identidad en la retribución, titularidad y porcentaje de participación de los fondos propios y de los préstamos participativos.

4. El obligado tributario tenía contabilizados en 2004 seis préstamos participativos suscritos íntegramente por sus dos socios. Las retribuciones controvertidas (intereses no deducibles) derivan de los cuatro últimos préstamos reseñados en el acta y reproducidos en la resolución del TEAC, por las sumas que más arriba se han reflejado.

Consta que el objeto de estos préstamos es "aportar fondos para contribuir a la actividad de construcción de la empresa" y los dos últimos se destinan a la adquisición de los terrenos de la promoción "Viesques 01". En los préstamos se pactaba una prórroga tácita de un año y un máximo de 10 años; se fija una retribución en función del resultado contable antes del Impuesto sobre Sociedades y de los gastos deducibles derivados de los propios préstamos participativos (R); la forma de cálculo de la retribución es la siguiente:

Tipo de interés = $R \text{ por } 100 / (PF + PP)$, siendo

PF: los fondos propios, sin inclusión de los préstamos participativos.

PP: el saldo medio anual del préstamo participativo.

El porcentaje resultante de aplicar esta fórmula se aplica al PP, por lo que en definitiva el interés es el siguiente: Interés = $R \text{ por } (PP / (PF + PP)) \text{ por } 100$.

Asimismo, la Inspección pone de manifiesto las siguientes circunstancias:

- Que existe una coincidencia entre los préstamos participativos con los ejercicios en los que tienen lugar las ventas de dos promociones de la entidad; "CIUDAD JARDIN" en 2001, y "HELECHOS" en 2004.

- Que LANDSCAPE PROMOCIONS INMOBILIARIES, S.L. es una filial participada al 100% por el Banco Sabadell.

- Que el obligado tributario no tiene necesidades reales de financiación, pues dispone de un remanente de tesorería de 1.700.000 euros en el ejercicio 2005, que se destina a la adquisición de pagarés y un fondo de inversión.

- Que los intereses devengados por el préstamo participativo a 31 de diciembre de 2004 ascienden a 565.506,05 euros; mientras que los producidos en 2005 son de 200.228,76 euros. La Inspección deduce de su alta rentabilidad que su finalidad no es financiera, no se reparten a los socios intereses, sino beneficios o dividendos.

- Que la sociedad ARCISA CANTÁBRICO UNO, S.L. compensa o declara bases imponibles negativas en los ejercicios 2004, 2005 y 2006, por lo que la Inspección entiende que se está produciendo el diferimiento parcial de la tributación de los intereses repartidos en el ejercicio 2004 y de la totalidad de los repartidos en el ejercicio 2005.

b) Emitido por el actuario el informe ampliatorio, fundamentando la propuesta de liquidación contenida en el acta, la sociedad formuló alegaciones en que muestra su disconformidad con el acta, al considerar:

- El tipo de interés de los préstamos participativos es variable y la fórmula que lo calcula se ajusta al artículo 20 del Real Decreto-Ley 7/1996, al referirse a un porcentaje del beneficio bruto del ejercicio, en función del peso relativo de la financiación participativa frente a los fondos propios de la sociedad; que la Dirección General de Tributos (DGT) avala esta forma de fijar el interés (Consultas V0852-08, de 24 de abril; 555-04, de 8 de marzo). Además, esa "forma" puede afectar a su calificación como "participativo", pero no a su carácter de contrato de préstamo mercantil (artículo 315 del Código de Comercio).

No son idénticas las retribuciones a los socios y a los prestamistas; en este sentido, se remite a varias consultas de la DGT (consultas nº V2158-99, de 15 de noviembre; V0548-05, de 1 de abril; y V0055-09, de 22 de julio) en las que se señala que es irrelevante que exista identidad entre la condición de socio y de prestamista, a efectos de determinar la deducibilidad de los intereses en los préstamos.

No cabe cuestionar la naturaleza de estos contratos porque tengan un vencimiento relativamente corto; a tal efecto, la citada Consulta V0055-09 de la DGT, que sólo rechaza la calificación del préstamo como participativo, por tener una duración "indefinida". Añade que la fijación del corto plazo viene ligada a unas necesidades financieras concretas y no permanentes, para un proyecto de promoción inmobiliaria, por lo que se cancela la deuda cuando el proyecto ya está suficientemente avanzado aunque no terminado.

- No cabe invocar el artículo 13 de la LGT para alterar la calificación jurídica de los préstamos participativos, ya que la forma jurídica utilizada coincide con el propósito y naturaleza de la operación; que las

prestamistas sean socios de la prestataria no hace anómala la operación, sino sólo calificarla como operación con entidades vinculadas.

- La regularización se basa en la desconfianza del actuario respecto de las condiciones del contrato de préstamo, por ser el interés muy superior al que se hubiera acordado entre partes no vinculadas. En tal caso, se debió seguir un procedimiento de valoración de operaciones vinculadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS.

- La recalificación implica que los intereses percibidos por los prestamistas, reputados dividendos, no hayan podido disfrutar de la deducción por doble imposición, dada la prescripción de 2004, causando un enriquecimiento injusto a la Administración.

c) El 23 de diciembre de 2009, el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección en Gijón practica liquidación con cuota de 267.852,43 euros e intereses de 64.414,79 euros, lo que totaliza una deuda de 332.267,22 euros. Dicho acuerdo fue notificado al comprobado el 23 de diciembre de 2009.

d) Disconforme con la liquidación, se interpuso el 20 de enero de 2010 reclamación ante el TEAC, formulando las siguientes alegaciones y, en particular:

-Que las sumas recibidas en los dos primeros préstamos, de 30 de noviembre de 2001 con cada socio, por importes de 300.506,50 euros, se destinaron al pago de la finca "El Padrón", integrante de la promoción inmobiliaria "Helechos" en Oviedo. Los préstamos de 2004 se destinaron a la compra de varias fincas integradas en la Unidad de Ejecución Viesques 01-A en Gijón. Tales hechos se han probado, a su juicio, con la aportación de las pertinentes facturas. Y todos los préstamos se cancelaron el 6 de septiembre de 2007.

- La Inspección considera que "los contratos de préstamo no cumplen con la esencia o naturaleza de los préstamos participativos": y que "llega a esta conclusión por, en sus propias palabras, "tres cuestiones esenciales": la ausencia de un interés variable, la identidad en la condición de socios y prestamistas, y el vencimiento de los préstamos". El interesado discrepa de esta conclusión, argumentando lo siguiente:

- La forma de fijar el tipo de interés está avalada por la DGT, y tal método de retribución varía en función del beneficio bruto anual, y del peso relativo de la financiación participada frente a los fondos propios. Pero si el interés pactado no se ajustó a lo previsto en el RDL 7/1996, se podría cuestionar la naturaleza participativa del préstamo, no su carácter de préstamo, ya que el cálculo del interés no está entre los elementos esenciales del contrato (artículos 315 del Código de Comercio ; y 1255 y 1755 del Código Civil).

-En cuanto a la identidad entre la forma de fijar la retribución para los fondos propios y para los préstamos participativos, la "retribución" para ambas fuentes de financiación no es la misma, como opina la Inspección, puesto que los prestamistas no participan de las ganancias de patrimonio no realizadas durante el préstamo; o en caso de liquidación, sólo se genera el derecho de devolución del capital prestado, pero no en la cuota de liquidación. Respecto a la "identidad" entre los socios y los prestamistas, considera que dicha identidad es irrelevante a estos efectos, conforme a lo manifestado por la DGT.

- Ante supuestos de simulación se habrá de prescindir de la denominación empleada para apreciar y gravar la realidad encubierta; pero fuera de este ámbito, habrá de estarse a los efectos del negocio válidamente celebrado. Y en caso de conflicto en la aplicación de la norma tributaria se habrá de prescindir de la denominación empleada y aplicar la norma imperativa eludida, sin que a tal efecto base la potestad de calificación.

- Respecto a que el vencimiento sea a corto plazo, es un elemento diferenciador de la financiación ajena frente a la financiación con fondos propios (capital, caracterizada por su vocación de permanencia), por lo que discrepa de la calificación de este préstamo como una aportación de capital encubierta. Así, se necesitaba financiación temporal para los proyectos antes expresados, obteniendo así el préstamo participativo de sus socios, que sería a lo sumo una operación vinculada, pero no una operación fraudulenta ni anómala.

Además, autoliquidó en su momento, el ITP-AJD, en relación con los contratos de préstamo -operaciones no sujetas- lo que denota la intención de no ocultar a la Administración tributaria la realidad de las operaciones efectivamente realizadas.

- Si se consideraba que el interés pactado era excesivo, con perjuicio para la Hacienda Pública, se debió acudir al procedimiento de valoración de operaciones vinculadas. En cambio, la vía seguida causa un perjuicio económico y un consiguiente enriquecimiento injusto de la Administración, al impedir a las dos sociedades prestamistas la deducción por doble imposición de dividendos en el ejercicio 2004.

A tal fin, los intereses que se dedujo por razón de los préstamos participativos, se gravaron como ingresos, por las entidades prestamistas, con declaraciones positivas de LANDSCAPE en 2004 y 2005 y, por lo que respecta a ARCISA, en el ejercicio 2004 abonó 87.490,25 euros, y en 2005 obtuvo una base imponible negativa, lo que implica que "una pequeña parte de la deducción por doble imposición generada en 2004 y la correspondiente a 2005 no habrían podido ser objeto de utilización efectiva hasta el ejercicio 2007; en el que la sociedad volvió a la situación de beneficios". En definitiva:

a) Los intereses pagados a LANDSCAPE fueron gravados a ésta, por lo que la regularización practicada "no busca corregir perjuicio alguno a la Hacienda Pública".

b) Los intereses pagados a ARCISA generaron, según la Inspección, una deducción por doble imposición de dividendos por importe de 11.395,93 y 35.040,03 euros, que no podrían ser objeto de aplicación efectiva hasta el ejercicio 2007; así, el perjuicio para la Hacienda Pública se limitaría al coste financiero de ese diferimiento de la tributación por espacio de tres y dos años, respectivamente.

e) Por acuerdo de 2 de marzo de 2011, ahora objeto de impugnación judicial, el TEAC desestimó la antedicha reclamación, confirmando los actos recurridos.

Tercero.

El primer motivo de nulidad que se aduce a la demanda imputa que se ha prescindido por la Administración, total y absolutamente, del procedimiento establecido en el artículo 16 de la LIS, que la apodera para ajustar a valor de mercado las operaciones entre personas o entidades vinculadas en determinados casos y circunstancias que el precepto estatuye, motivo que, en realidad, no viene a censurar la omisión del procedimiento tributario que se cree debido y omitido, sino el que podría haberse sustanciado y resuelto si la Administración hubiera pretendido limitarse a ajustar el valor de una retribución de intereses a aquél otro que habrían pactado entre sí sujeto de derecho independientes, tesis que implica una cierta petición de principio, esto es, pretender la conclusión cuando es la propia premisa la que debe ser establecida. En realidad, ha de estarse, como también la demanda argumenta in extenso, a que la potestad en concreto ejercitada, de forma explícita, ha sido la de calificación, prevista en el artículo 13 de la LGT de 2003, de suerte que el objeto de nuestro análisis debe ser el de examinar la corrección jurídica en su ejercicio, a partir de las conclusiones a que la Inspección llega. Dicho precepto dispone, bajo la rúbrica de "Calificación" que: "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez".

Cuarto.

Aunque la Administración, en este asunto, no haya sido lo suficientemente clara y precisa como para descartar el ejercicio de las facultades de valoración de operaciones vinculadas, pues admite que el precio del préstamo es excesivo -y ese exceso vendría motivado a su vez por la vinculación- lo que se obtiene como conclusión no es la de restablecer su verdadero valor presuntivo, sino la de suponer que hay una discordancia entre el negocio jurídico querido -el de retribución a los socios en función de su participación en el capital de la empresa-, y el instrumentado para crear una apariencia jurídica distinta -la del préstamo participativo-, labor que excede, digámoslo ya, de los limitados contornos de la potestad de calificación del artículo 13 LGT, para adentrarse abiertamente en la de prevención del fraude de ley, deshaciendo a tal fin el eventual conflicto en la aplicación de las normas (art. 15 LGT). Es en este ámbito en el que cabe declarar que la Administración ha incurrido en un exceso, por utilizar una potestad que el ordenamiento le ofrece, pero con miras a obtener un mayor gravamen de los negocios calificados, sobre la base del examen de determinadas cláusulas negociales que le resultan a la Inspección sumamente favorables a los socios de la entidad, el régimen de los cuales, sin embargo, se deja intangible pese a que, partiendo de la hipótesis de que los préstamos participativos concertados no fueran en realidad tales préstamos, sino otro negocio jurídico de índole distinta, el de distribución de dividendos, lo sería necesariamente para ambas partes contratantes, no sólo para quien los abonase, pues de actuarse de esta forma parcial se obraría con arbitrariedad y no en persecución de una finalidad de interés público -el logro del gravamen verdadero de la operación, superador de los eventuales artificios elusivos- sino más bien a la búsqueda de la mayor tributación de la entidad.

De ahí que sea inadmisibles en Derecho, por disconforme a la buena fe (art. 7 del Código Civil y 11 de la LOPJ), la artificiosa distinción que la Inspección establece entre el régimen fiscal aplicado a la sociedad prestataria aquí recurrente, a la que se priva de la deducibilidad de los intereses del préstamo por considerar, sin verdaderas y concluyentes razones para ello, que no estamos ante una serie de préstamos participativos, sino ante una mera retribución de capital en que sería inviable esa deducción, y el tratamiento ex silentio dispensado a los socios, al no llevar esa calificación a todas sus consecuencias naturales propias, como la de admitir la deducibilidad, en sede de las prestamistas -al dejar de serlo por vía de calificación- de orden técnico, por doble imposición de dividendos, de la que quedarían impedidas por la sobrevenida prescripción extintiva para los socios en 2004.

Quinto.

Debemos compartir la tesis actora sobre el inadecuado ejercicio de la potestad de calificación que a la Administración le otorga el artículo 13 LGT. Como esta Sala ha dicho -Sentencia de 24 de abril de 2008, dictada en el recurso nº 321/05 -:

"TERCERO.- Al abordar la calificación de los negocios jurídicos con trascendencia tributaria, no puede negarse a la Administración la potestad dirigida a que el tratamiento tributario sea el correspondiente a la verdadera naturaleza del negocio o contrato celebrado, a fin, esencialmente, de evitar artificios utilizados para la obtención fraudulenta de beneficios fiscales mediante la celebración de negocios indirectos o aparentes. Pero esa función de calificación previa de los contratos para determinar su régimen fiscal no puede ser ilimitada y ejercitada hasta tal punto que venga a constituirse la Administración en intérprete de los negocios jurídicos, haciendo suya una función que, esencialmente, viene atribuida a los órganos de la jurisdicción civil. La determinación de hasta donde alcanzan las funciones de calificación por parte de la Administración Tributaria es difícil de concretar apriorísticamente y vendrá condicionada por la peculiaridades del caso concreto".

"Desde la premisa anterior, y en el supuesto que nos ocupa, no puede sostenerse válidamente que la Administración Tributaria pueda calificar como negocio jurídico a título gratuito el incorporado a la escritura pública de 18 de diciembre de 1987, oponiéndose con ello, no solo a la conclusión contrario a la que llegó la Administración autonómica al llevar a cabo una comprobación de valores que suponía la aceptación implícita de la calificación del contrato como oneroso sino incluso a la admisión de tal calificación por la propia Administración tributaria estatal al aceptar tal naturaleza en el Impuesto sobre el Patrimonio y, lo que resulta ya determinante, oponiéndose con ello a la calificación llevada a cabo por el Registrador de la Propiedad en el ejercicio de la función que le es propia...".

Al margen de lo anterior, la resolución del TEAC impugnada parte de la base argumental de que la potestad de calificación del artículo 13 LGT de 2003 conforma una alternativa válida en favor de la Administración tributaria, incluso en los casos en que el conjunto negocial pueda ser incardinado también en la figura del fraude de ley (vid. fundamento cuarto, al folio 17), lo que expresa una tesis errónea, como ya le indicamos al TEAC en la sentencia de 1 de abril de 2013, recurso nº 51/10), de ser eso lo que realmente trata de concluir la resolución, que en este punto se muestra con laconismo, pues ampara la liquidación impugnada en la potestad de calificación, pero sin explicar de un modo mínimamente convincente las razones jurídicas que le llevan a respaldar de ese modo el acto recurrido. La tesis es, decimos, errónea, por las siguientes razones:

1) El artículo 13 LGT no es un instrumento general en manos de la Administración tributaria para interpretar las normas jurídicas interesadamente, sino, como señaló con todo acierto el voto particular emitido en la resolución del TEAC impugnada en el citado recurso nº 51/10 -que en este caso no ha sido emitido en armonía con aquél- esa potestad sirve a los fines de calificar adecuadamente los actos, contratos o negocios jurídicos, permitiendo efectuar el gravamen fiscal en consonancia con el verdadero negocio celebrado, prescindiendo si es preciso de su nomen iuris, esto es, sin quedar vinculado por la calificación jurídica que las partes hayan querido otorgarle. Esto es, por ejemplo, lo que sucede con un contrato calificado como compraventa y que pudiera ser considerado, en virtud de esa facultad de calificación, como permuta, si es que las prestaciones pactadas suponen el intercambio de cosa por cosa, no de cosa por dinero.

2) En el caso presente, no se trata tanto de gravar de modo directo una determinada manifestación de riqueza, o de capacidad económica, evidenciada en la celebración de determinados actos, contratos o negocios, como los préstamos participativos, en función de la retribución de los intereses que habrían pactado personas naturales o societarias independientes entre sí, sino que, partiendo de la connatural sospecha de fraude que implícitamente se anuda a esa relación de vinculación, imaginar que lo pactado no es sino un subterfugio para deducir artificiosamente los intereses de un préstamo que, en realidad, serían aportaciones de capital de los socios a la sociedad, generadores de beneficios repartidos a aquéllos, intereses que, de enderezarse al verdadero negocio emprendido, no podrían gozar de la deducción a la que se acogen.

3) Es insatisfactoria la explicación, en los actos recurridos, acerca de porqué se opera esa calificación jurídica -en realidad, recalificación- si se parte de que los préstamos fueron concertados en escritura pública, autorizada por Notario, quien ejerce una insoslayable función de calificación (vid. art. 1.b) del Reglamento Notarial , aprobado por Decreto de 1 de junio de 1944, en relación con el artículo 145, 1º y 5º, que obliga al fedatario a negar la autorización o intervención notarial cuando a su juicio suponga la infracción de una norma legal o que el acto o contrato "...en todo o en parte sean contrarios a las leyes o al orden público o se prescinda por los interesados de los requisitos necesarios para su plena validez o su eficacia..."). Por ello, el notario se habría apercibido, sin duda, por razón de sus conocimientos jurídicos especializados, de si un contrato formalmente documentado, de préstamo participativo, entrañaba en cambio otra relación de una naturaleza distinta, como la de aportación de capital y subsiguiente reparto de dividendos, máxime cuando el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, somete a rigurosas exigencias materiales la validez y eficacia inter partes de esta figura negocial. Por limitar la citada cuestión a un solo punto, no es concebible que un notario hubiera autorizado un préstamo participativo si advertía que concurría en su celebración una frontal infracción jurídica del artículo 20.1.a) del RDL, fuera en lo atinente a la naturaleza variable del interés pactado o respecto al establecimiento del corto plazo de vencimiento.

4) Dicho en otras palabras, la Inspección defiende el mantenimiento de una potestad de calificación del artículo 13 LGT sobre la base de una precaria suma de conjeturas que no son representativas de la precipitada conclusión a que dan lugar: que el negocio celebrado tiene una sustancia distinta, a cuyo fin, se magnifican ciertos

factores concurrentes que, de asistir la razón a la Inspección -por ser netamente favorecedores de la posición económica de los socios- tendrían que haber conducido, como la demanda postula, al ajuste por operaciones vinculadas del art. 16 LIS, que no desdice la naturaleza del negocio, sino le confiere unas prestaciones acordes con las del mercado, que es potestad de signo diferente y, desde luego, de intensidad cualitativamente inferior. A tal respecto, es esclarecedor el silencio de la contestación a la demanda, que no refuta la tesis de la demanda sobre la prioridad del expresado ajuste por vinculación (art. 16 LIS) sobre el ejercicio de la potestad de calificación (art. 13) que se defiende de forma apodíctica y presuponiendo el otorgamiento con él de atribuciones ilimitadas.

5) Como hemos señalado reiteradamente, la potestad de calificación no tiene el alcance casi universal que la Inspección le atribuye, sino un valor cualitativamente más restringido, en tanto autoriza el gravamen de la riqueza auténticamente puesta de manifiesto, aunque ello no resulte con evidencia de los contratos o negocios celebrados. Sobre todo, no es una potestad administrativa alternativa de la que le permite declarar el fraude de ley (art. 24 de la LGT de 1963), de manera que, cuando concurren los requisitos para seguir éste procedimiento, como aquí se deduce de la opinión expresada por la Inspección, no puede ser objeto de dispensa con sólo acudir a la potestad de calificación.

6) Tampoco la potestad del artículo 13 de la LGT de 2003 sirve para convertir a la Inspección en juez civil, habilitándole genéricamente para recalificar las relaciones jurídicas del modo que mejor convenga a los intereses recaudatorios, pues sólo será susceptible de ser calificado, en sentido propio, aquello que está inadecuadamente calificado por el sujeto pasivo, por existir una divergencia fácilmente apreciable entre la forma exterior del negocio y la que resulta de su régimen jurídico, lo que habrá de motivarse de forma cumplida. Como esta Sala ha dicho en sentencias, por ejemplo de 10 de julio de 2008 (recurso 511/05); y de 26 de noviembre de 2009 (recurso nº 31/08);

"A) En primer lugar, la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria le permite calificar prima facie la naturaleza y efectos de los negocios jurídicos, toda vez que el artículo 28.2 de la derogada Ley General Tributaria de 1963, aplicable al caso, señala que "el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado...". Pero esa facultad puramente instrumental, esto es, restringida a la determinación del hecho o la base imponible, no es absoluta ni incondicional, ni coloca a la Administración, en modo alguno, en pie de igualdad con el juez civil a quien le correspondería, en el ejercicio de su potestad jurisdiccional, determinar con valor de cosa juzgada esa naturaleza y efectos.

Dicho de otro modo, el propio precepto señala un límite estructural cuando dispone que "el tributo se exigirá conforme a la naturaleza jurídica", de suerte que si la naturaleza de una relación jurídica está clara, como aquí sucede, tanto porque se exterioriza a través de una compraventa, contrato típico cuyo régimen legal se encuentra codificado, sin perjuicio de la autonomía de la voluntad que puede introducir pactos, cláusulas o condiciones en los términos del artículo 1.255 del Código civil ; como también porque no hay trazas de la realización de negocio indirecto, simulado o anómalo que revele alguna discordancia entre la apariencia contractual y la intención de los contratantes, entonces esa facultad de calificación no puede ir más allá de exigir el tributo según la naturaleza y efectos propios del negocio jurídico concluido.

B) Siendo, además, claros los términos del contrato y permitiendo, en consecuencia, una interpretación conforme al sentido gramatical (artículo 1281 del Código civil) no cabe una alternativa forzada como la que la Inspección propone para determinar que, contra el sentido literal y la intención evidente de los contratantes, el pacto de reserva de dominio no significaba aquí que el vendedor mantuviera la propiedad de las acciones hasta que el precio no hubiera sido íntegramente abonado, conforme a la naturaleza de ese pacto y la finalidad perseguida al suscribirlo.

C) Las reglas sobre interpretación de los contratos (arts.1281 a 1289 C.C .) nos brindan otra regla especialmente valiosa en el caso examinado, la del artículo 1282 C.C . conforme al cual "para juzgar de la intención de los contratantes, deberá atenderse principalmente a los actos de éstos, coetáneos y posteriores al contrato". Pues bien, dicha intención se hace patente por actos conformes a su carácter consensual, reveladores de que la cláusula de reserva dominical significa, en este preciso contrato, lo que denotan sus palabras mismas, esto es, el mantenimiento de la propiedad y de los poderes inherentes a ella -salvo los transferidos, lógicamente, por razón de la entrega posesoria de las acciones y del uso y disfrute de los derechos políticos y económicos incorporados a los títulos-".

6) Es fundamental la apreciación de la demanda sobre la valoración conjunta de las operaciones realizadas en relación con el capital social, característica del fraude de ley, pues si lo efectivamente querido fue distribuir a los socios los beneficios procedentes de ciertas operaciones en relación con su actividad inmobiliaria - no así la obtención y retribución de un préstamo participativo-, no se comprende bien que esa recalificación sólo afecte a la sociedad prestataria y no a los socios que otorgaron el préstamo.

Sexto.

Los contratos de préstamo participativos no son anómalos ni pueden ser objeto de recalificación sólo porque de ésta derive un mayor gravamen, pues la prueba pericial practicada en el proceso ha puesto de relieve que se trata de una fórmula de financiación distinta del préstamo propiamente dicho, del que se aleja en varias de sus características. Así, no es anormal que se conceda entre sociedades vinculadas -aquí, de socio a sociedad- dada su estrecha relación con la marcha de la sociedad prestataria, que se refleja también en la forma de retribución, que no puede ser tildada de ilícita, como sugiere un tanto impremeditadamente la Inspección. Que el tipo de interés sea excesivo tampoco se sale del ámbito natural del préstamo participativo, si se tiene en cuenta que, como acertadamente indica el perito, se trata de un contrato con un factor de aleatoriedad, ya que solamente se satisfacen intereses cuando la sociedad produce ganancias, no cuando el resultado arroja pérdidas. Finalmente, el plazo tampoco es relevante -al margen de que hubiera podido acudir al ajuste por operaciones vinculadas, al que la Administración no sólo ha renunciado, sino que no aporta fiables términos de comparación-, máxime si se tiene en cuenta que las partes hicieron uso de la prórroga tácita pactada, que enerva los efectos del breve plazo inicial, siendo de añadir que la afirmación de la Inspección de que la sociedad no necesitaba de financiación, sobre constituir una mera oficiosidad, no tiene aptitud bastante para permitirle convertir una relación jurídica en otra distinta.

Debe añadirse que la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2013 estima el recurso de casación nº 5240/10, en que estaba en juego la deducción de gastos financieros causados para la retribución de préstamos participativos, indicando el Alto Tribunal que esta modalidad contractual es una opción jurídica legítima y admisible, dentro del principio de autonomía de la voluntad, con independencia de que su coste sea más o menos oneroso, factor que no afecta a la deducibilidad de los intereses retribuidos.

Séptimo.

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, no se aprecian méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en nombre y representación de la entidad mercantil ÁNGEL RODRÍGUEZ Y CÍA, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2011, desestimatoria de la reclamación interpuesta en única instancia contra la liquidación practicada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Asturias de la AEAT, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 y 2005, debemos declarar y declaramos la nulidad de los mencionados actos administrativos, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico, sin que proceda hacer mención especial en relación con las costas procesales devengadas, al no haber méritos para su imposición.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN:

Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

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