

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ068753

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**

Sentencia 310/2017, de 19 de julio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 776/2016

**SUMARIO:**

**Regímenes forales. País Vasco. Régimen de promoción de empresas. Procedimiento de gestión. Verificación de datos. Efecto preclusivo.** Las actuaciones efectuadas en el curso de un procedimiento de verificación de datos, aunque se hubiera requerido documentación suficiente para comprobar la aplicación del régimen de promoción de empresas, como se trata de un procedimiento de gestión limitado a la comprobación formal, tiene un alcance y efectos (no preclusivos) distintos de la investigación practicada en el expediente de revocación, por lo que las liquidaciones provisionales resultantes del primer procedimiento no son óbice a las comprobaciones del segundo. **IS. Gastos deducibles. Gastos financieros. Préstamos participativos.** El tipo de interés de un préstamo participativo se determina como un porcentaje de las ventas con el límite del 20% sobre el préstamo pendiente de amortizar. La Administración considera que no cumplía las condiciones de los préstamos participativos porque en realidad suponía un tipo de interés fijo. Sin embargo, se trata de una estipulación que, sin menoscabo de su carácter variable, puede comportar la aplicación de un tipo del 20%, lo que no supone conceptuarlo como tipo fijo. Aun cuando la Administración tiene la facultad de calificar la naturaleza del negocio, no puede decirse que sea un préstamo ordinario lo que las partes han querido que sea participativo. de un tipo del 20%, lo que no supone conceptuarlo como tipo fijo. Aun cuando recurso 489/2016, y de 9 de de 2016, recurso 172/20 de un tipo del 20%, lo que no supone conceptuarlo como tipo fijo. Aun cuando recurso 489/2016, y de 9 de de 2016, recurso 172/20

**PRECEPTOS:**

Norma Foral de Guipúzkoa 2/2005 (General Tributaria), arts. 111, 119, 125 y 126.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 131 y 133.

RDL 7/1996 (Medidas urgentes de carácter fiscal y fomento y liberación de la actividad económica), art. 20.

**PONENTE:***Don Juan Alberto Fernández Fernández.***TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 776/2016

DE PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**SENTENCIA**

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ  
Dña. MARGARITA DÍAZ PÉREZ

En Bilbao, a diecinueve de julio de dos mil diecisiete.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 776/2016 y seguido por el procedimiento ORDINARIO, en el que se impugna la Resolución de 7-09-2016 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones 2014/0644 y 2014/0645 interpuestas por Hine Renovables S.L. contra los acuerdos de 22-07-2014 de la Subdirectora General de Inspección que aprobaron las liquidaciones del Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2009 y 2010.

Son partes en dicho recurso:

- DEMANDANTE : HINE RENOVABLES S.L., representado por D. ALFONSO JOSE BARTAU ROJAS y dirigido por el letrado D. IMANOL ANSOALDE ASTIAZARAN.
- DEMANDADA : DIPUTACION FORAL DE GIPUZKOA, representado por Dña. BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigido por el letrado D. JOSE LUIS HERNANDEZ GOICOECHEA.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ.

## I. ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El día 21 de noviembre de 2016 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. ALFONSO JOSE BARTAU ROJAS actuando en nombre y representación de HINE RENOVABLES, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 7-09-2016 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones 2014/0644 y 2014/0645 interpuestas por Hine Renovables S.L. contra los acuerdos de 22-07-2014 de la Subdirectora General de Inspección que aprobaron las liquidaciones del Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2009 y 2010; quedando registrado dicho recurso con el número 776/2016.

### Segundo.

En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en el expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se estimaran las pretensiones de la parte actora.

### Tercero.

En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la parte demandante.

### Cuarto.

Por Decreto de 3 de mayo de 2017 se fijó como cuantía del presente recurso la de 589.267,20 euros.

**Quinto.**

El procedimiento se recibió a prueba, practicándose con el resultado que obra en autos.

**Sexto.**

En los escritos de conclusiones las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

**Séptimo.**

Por resolución de fecha 30 de junio de 2017 se señaló el pasado día 6 de julio de 2017 para la votación y fallo del presente recurso.

**Octavo.**

En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales .

**II. FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

- El recurso contencioso-administrativo se ha presentado contra la Resolución de 7-09-2016 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones 2014/0644 y 2014/0645 interpuestas por Hine Renovables S.L. contra los acuerdos de 22-07-2014 de la Subdirectora General de Inspección que aprobaron las liquidaciones del Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2009 y 2010.

La recurrente había descontado en las declaraciones del Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2009 y 2010, 1.4447.400 euros y 1.487.750,68 euros, respectivamente, en concepto de intereses de los préstamos participativos otorgados por Promoción Proesfi S.L., acogida al régimen especial de sociedades de promoción de empresa.

La Subdirección General de Inspección de Gipuzkoa comunicó el 6-07-2012 a la recurrente el inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial (sobre los gastos financieros de préstamos participativos), en relación con el Impuesto de sociedades de los ejercicios 2008 a 2010.

Con fecha 17-06-2013 el Servicio de Inspección comunicó a la recurrente la prescripción del ejercicio 2008 por haber excedido las actuaciones el plazo de doce meses señalado por el artículo 147.1 de la N.F. 2/2005, general tributaria de Gipuzkoa.

Las actas de disconformidad 29144001253 y 20144001258 contienen las siguientes propuestas de liquidación : cuotas a ingresar de 258.046, 27 euros y 267.230, 10 euros, respectivamente, en los ejercicios 2009 y 2010 del Impuesto de sociedades.

Los acuerdos recurridos de la Subdirección General de Inspección aprobaron las antedichas propuestas por sus propios motivos : " A la vista de las cláusulas pactadas en los contratos de préstamos suscritos entre las sociedades Promoción Proesfi S.L. e Hine Renovables S.L. y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 12 de la NF 2/2005, General Tributaria , procede calificar dichos contratos como contratos de préstamo ordinario o normales. La presencia en los mismos de las características recogidas en el artículo 311 del Código de Comercio otorga a estos contratos la naturaleza de contratos mercantiles".

**Segundo.**

- El recurso contencioso-administrativo y la oposición al mismo se funda en los mismos motivos que fueron examinados en el Recurso 775/2016 que había interpuesto Proesfi S.L., sociedad de promoción de empresas, contra las liquidaciones del IS-2009 y 2010 sustentadas en el mismo motivo que las recurridas en este procedimiento; a saber, el carácter de préstamos ordinarios y no participativos de los otorgados por aquella sociedad (prestamista) a Hine Renovables S.L. (prestataria) .

Así, la resolución del presente recurso ha de atender, mutatis mutandi, a los mismos fundamentos de la sentencia dictada con fecha 5/6/2017 en el Recurso 775/2016 :

"SEGUNDO.- La recurrente alega en el primer motivo del recurso contencioso que las actuaciones practicadas por el Servicio de Gestión de Gipuzkoa en virtud de los requerimientos de documentación cursados con fechas 20-10-2010, 12-01-2011, 14-03-2011 y 17-10-2011 al amparo de los artículos 111 y 125 de la Norma Foral 2/2015 y que concluyeron con la devolución de las cuotas resultantes de las autoliquidaciones del Impuesto de sociedades de los ejercicios 2009 y 2010 han tenido efecto preclusivo, lo que obsta a la comprobación de los mismos hechos o elementos de la obligación tributaria en el expediente de comprobación e investigación incoado el 6-07-2012 (fecha de notificación del acuerdo de incoación) del que traen causa las liquidaciones recurridas.

Según la recurrente, la documentación requerida por la Hacienda Foral y aportada por la sociedad concierne a todos los elementos , entre ellos la estipulación y cálculo del interés variable aplicado a los préstamos concedidos a las sociedades participadas por la "SPE", que atañen a la aplicación de ese régimen especial y, así, el Servicio de Gestión excediéndose de las potestades de verificación o cotejo de datos ( artículos 131 - 133 de la LGT ; 119 y siguientes de la NFGT de Gipuzkoa, de aplicación al procedimiento iniciado mediante autoliquidación) practicó actuaciones propias del procedimiento de comprobación limitada ( artículos 136 y siguientes de la LGT ; 130 y siguientes de la NFGT de Gipuzkoa) que, sin observancia de las garantías que ese procedimiento reconoce al obligado tributario, le aportaron los datos necesarios para regularizar, en su caso, la situación de la recurrente derivada de la aplicación de los beneficios del antedicho régimen especial; por lo tanto, no podía iniciarse un nuevo procedimiento de comprobación limitada o de inspección que comprendiese los mismos hechos o elementos que fueron comprobados en el tramitado con anterioridad (art. 134.1 de la NFGT de Gipuzkoa).

La Administración demandada, por el contrario, considera que las actuaciones practicadas por el Servicio de Gestión con amparo en el artículo 125 NFGT en el procedimiento iniciado mediante autoliquidación con los efectos no preclusivos señalados por el artículo 126.5 y 6 de esa misma Norma Foral, no se extendieron al examen de los elementos que determinan el disfrute de los beneficios del régimen especial de las SPE, sino que se limitaron a la constatación de los requisitos formales y verificación de los datos declarados (retenciones) a efectos de aprobar las devoluciones solicitadas.

### Tercero.

La recurrente no impugnó en su momento las actuaciones practicadas por el Servicio de Gestión por haber incurrido en el exceso o infracción ahora señalado sino que consintió su resultado favorable. Así, lo que constituyó, en su caso, una infracción de procedimiento por tramitación inadecuada del llamado de verificación de datos por referencia a la normativa de régimen común ( arts. 131 - 133 LGT ) en vez del procedimiento de comprobación limitada ( arts. 136 y siguientes de la misma Ley ) no puede convertirse en la alegación "ex post" , en el procedimiento de inspección del que traen causa este proceso, del efecto preclusivo de las actuaciones antedichas, sin dar por bueno el uso alternativo del Derecho que comporta no alegar la tal infracción en el procedimiento ¿ de gestión-resuelto favorablemente, con todas las consecuencias, incluido su efecto no preclusivo respecto a actuaciones posteriores, y alegarla en el procedimiento- de inspección- resuelto desfavorablemente.

En cualquier caso, el procedimiento es un elemento formal del acto, de suerte que, en defecto de acuerdo de incoación del expediente de comprobación limitada (o inspección) con información de su objeto y derechos del contribuyente, ( art. 130 y ss. de la NFGT de Gipuzkoa ; artículo 136 y ss. de la LGT ) no puede tenerse por tramitado ese procedimiento en lugar del iniciado mediante autoliquidación y/o solicitud de devolución, aunque en este último se hubieran utilizado medios de comprobación propios del primero.

Las sentencias de la Audiencia Nacional citadas por la recurrente no se pronuncian sobre el efecto (preclusivo o no preclusivo) de las actuaciones de "verificación de datos" realizadas por la Administración tributaria, sino sobre el alcance del tal efecto preclusivo de actuaciones practicadas en el procedimiento, formalmente incoado, de comprobación limitada para llegar a la conclusión de que tal efecto se extiende no solo a los hechos o elementos que motivaron la liquidación provisional sino también a aquellos que pudieron ser comprobados por la Administración por hallarse a su disposición la información o datos necesarios, y han sido objeto de regularización en un procedimiento posterior.

La sentencia dictada por el Tribunal Supremo (Sala 3ª-Sección 2ª) con fecha 16-02-2017 en el Recurso de casación 489/2016 confirmó el fundamento 7º de la sentencia dictada por esta Sala el 29-12-2015 en el Recurso

766/2014 : "¿.Como señala el Tribunal de instancia, lo que determina el alcance de las actuaciones de aplicación de los tributos es su naturaleza y objeto y no la documentación requerida, en su caso, por los Servicios de la Hacienda Pública. Así, el hecho de que en los procedimientos de devolución del IS 2008- 2009, iniciados mediante autoliquidación, se hubiera requerido al obligado la presentación de documentación suficiente para comprobar la debida o indebida aplicación del régimen de promoción de empresas, no altera la naturaleza y objeto de ese procedimiento de "gestión", limitado a la comprobación "formal", mejor dicho, verificación o cotejo de determinados datos. Y, evidentemente, esas actuaciones del Servicio de Gestión (artículos 119, 120.1, 125 y 126.5 y 6 de la NFGT) tenían un alcance y efectos- no preclusivos- bien diferentes a las de investigación practicadas en el expediente de revocación (artículos 145 a 158, 161 y concordantes de la NFGT) de suerte que las liquidaciones provisionales resultantes de las primeras no eran óbice a la práctica de las comprobaciones efectuadas en el expediente de revocación respecto a los mismos elementos que fueron verificados en el procedimiento iniciado mediante autoliquidación, además de que, en lo que hace al caso, las comprobaciones del Servicio de Inspección se extendieron a hechos o elementos concernientes al régimen especial en cuestión no comprobados o susceptibles de comprobación por los medios pertinentes en los expedientes de devolución, habida cuenta no ya del limitado alcance temporal sino objetivo de este último y de las también limitadas facultades del Servicio de Gestión, razón del efecto " no preclusivo" de las liquidaciones provisionales practicadas por ese Servicio¿¿..".

En el fundamento 7ª de la sentencia dictada con fecha 09-2016 en el Recurso 172/2014 , además de reproducir el correlativo de la sentencia dictada en el Recurso 766/2014 a que se refiere el fundamento 8º, punto 3 de la sentencia del Tribunal Supremo transcrito en el anterior abundamos en la cuestión:

"SEPTIMO.- Los efectos de las comprobaciones realizadas respecto al Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2007-2010 no pueden ser otros que los propios de sus respectivos procedimientos, iniciados mediante autoliquidación, esto es, la verificación de los datos declarados en orden al reconocimiento del derecho a la devolución solicitada por la recurrente; aun se haya recabado información o datos que excedan de dicho objeto, ya que tal extralimitación no transforma el procedimiento (decimos de verificación o cotejo de datos) definido por su objeto o finalidad en un procedimiento distinto como el de comprobación limitada, sino que hubiera invalidado, en caso de impugnación, el procedimiento iniciado mediante autoliquidación, indebidamente tramitado.

Así, no puede tenerse por procedimiento de comprobación limitada un procedimiento que por su iniciación y objeto, amén de su resultado, no cumple los requisitos de ese procedimiento, incluidos determinados derechos o garantías del obligado ( artículos 130 y siguientes de la Norma Foral 2/2005, general tributaria de Gipuzkoa), sino los del procedimiento en que la Administración no puede ejercer otras facultades que las señaladas ( artículos 1119 y siguientes de la misma Norma Foral).

Dicho en otros términos: no puede decirse que el procedimiento tramitado sea el de comprobación limitada o inspección por el hecho de que se haya requerido documentación o utilizado medios de comprobación propios de esos expedientes si, como es el caso, no se ha procedido a la regularización de la situación tributaria del interesado en atención a los datos así obtenido sino tan solo a la verificación del resultado de las autoliquidaciones.

Por lo tanto, el Servicio de Gestión no pudo hacer otra cosas en las actuaciones de referencia que constatar los datos declarados por la recurrente y el resultado de su autoliquidación, aunque la información recabada hubiese permitido (en el procedimiento de comprobación limitada incoado formalmente y con las garantías propios del mismo) la comprobación de todos los elementos o hechos concernientes a la aplicación del régimen especial de sociedades de promoción de empresas.

En consecuencia, los efectos de la verificación realizada, favorables o desfavorables, al contribuyente no pudieron ser otros que los "no preclusivos" que corresponden a la causa de iniciación de las actuaciones practicadas por el Servicio de Gestión y a su resultado, de suerte que el que se hubiera dado por buena la base de las retenciones aplicadas y deducidas, esto es, la retribución de los créditos participativos mediante intereses variables, no implicó el reconocimiento del beneficio fiscal previsto por el artículo 60 de la Norma Foral del Impuesto.

En cuanto a la liquidación provisional del IS del ejercicio 2010 la actuación realizada por la Hacienda Foral tampoco consistió en la comprobación de los requisitos o elementos concernientes a la aplicación del régimen especial del artículo 60 de la Norma Foral de Gipuzkoa del Impuesto sobre sociedades, con efecto ex tunc, o sea, desde la fecha de la concesión de ese régimen, en lo que hace al caso (2005) coincidente con la de la constitución de la sociedad recurrente, tenida "ab initio" por sociedad de promoción de empresas, sino de un concepto

determinado, a saber, el beneficio aplicado al resultado de la transmisión de participaciones entre sociedades inmobiliarias.

Por la misma razón, la regularización practicada con el antedicho alcance no pudo comportar el reconocimiento del cumplimiento de los requisitos de acceso (inicial) al susodicho régimen especial, no en vano no se trataba de investigar el cumplimiento inicial o posterior de esos requisitos, sino la aplicación de una determinada exención, lo que dejaba, a salvo, las facultades de comprobación "in extenso" ejercidas en el expediente de revocación resuelto por la Orden Foral recurrida."

#### Cuarto.

El Servicio de Inspección calificó como préstamos ordinarios los préstamos concedidos por la recurrente (Promoción Proesfi S.L.) a Hine Renovables con el carácter de préstamos participativos, por estas razones:

- a) El tipo de interés variable pactado no es realmente variable porque el límite establecido para los intereses (20 % del capital prestado) lo convierte, de facto, en un interés fijo.
- b) La indeterminación del devengo de los intereses variables, puesto que queda condicionado a la obtención de "resultados satisfactorios" por parte de la prestataria.
- c) El cálculo del interés variable como un porcentaje de las ventas no es más que una simple comisión sobre las ventas y no un tipo de interés calculado en función del capital prestado.

La recurrente sostiene, en primer lugar, que la Administración tributaria no podía recalificar los préstamos otorgados por la recurrente a Hine Renovables S.L. con el carácter de participativos porque tales negocios fueron escriturados por Notario y no se ha acreditado que no haya concordancia entre sus estipulaciones y la intención de los contratantes u otra anomalía que justifique el ejercicio de aquella facultad; y cita la sentencia de la Audiencia Nacional de 6-03-2014 (Rec. 121/2011 ).

Además, según la recurrente:

- 1.- La fórmula de cálculo del interés variable se ajusta escrupulosamente al artículo 20 del RD Ley 7/1996 pues el interés debido al prestamista se fijó en función de una de las variables (volumen de negocio) previstas por ese precepto, concretamente un % de las ventas.
- 2.- Los términos (interés/tipo de interés) empleados en la fórmula de cálculo del llamado interés variable no alteran la naturaleza de ese elemento del contrato de préstamo.
- 3.- La aplicación del límite estipulado (20 % del capital prestado) en atención al importe de las ventas no altera el carácter variable del interés estipulado y, por lo tanto, la naturaleza del préstamo (participativo) porque en cualquier caso (resultados negativos o satisfactorios) el interés va a depender de las ventas; negativo en el primer caso; 19.50 % del capital prestado en el segundo.
- 4.- El préstamo participativo no requiere la estipulación del incremento del interés en función del incremento de las ventas, sino que el interés se determine en función de un factor (variable) que refleje la evolución de la actividad empresarial.
- 5.- La Junta General de Socios de la sociedad prestamista no puede determinar el devengo o no devengo de los intereses estipulados mediante una interpretación libre del resultado (satisfactorio o no satisfactorio) de la sociedad prestataria en cada ejercicio, sino que ha de interpretar esa cláusula como si de un concepto jurídico indeterminado se tratase, no admitiendo más que una solución justa y, así, las partes y no unilateralmente la prestamista han entendido a través de sus actos, posteriores al contrato, que los intereses se devengaban cuando la prestataria tenía beneficios (ejercicio 2009 y siguientes).

#### Quinto.

Por medio de escritura pública otorgada el 16-12-2009, y efectos del 1 de enero de ese año, se modificó el interés aplicable a los préstamos participativos otorgados por la recurrente a Hine Renovables S.L. :

"CUARTA.- El tipo de interés estará formado por tres componentes:

Interés fijo: Medio entero por ciento (0, 50 %).

Interés variable: El catorce por ciento (14 %) de la cifra anual de negocios de la prestataria. Este interés variable solo se devengará en el supuesto de que la sociedad tenga resultados satisfactorios en cada ejercicio. Es decir, solo en aquellos ejercicios que el resultado de la sociedad deudora fuere satisfactorio se devengará ese interés variable.

La Junta General de Socios de la acreedora será la que determine si el resultado del ejercicio ha sido satisfactorio, a la vista de las cuentas presentadas por la administración de la deudora.

Interés total: En cada ejercicio el coste financiero total del préstamo no podrá exceder del VEINTE POR CIENTO (20%) nominal anual, y computable sobre la cantidad pendiente de amortización, aplicando intereses día a día".

#### Sexto.

El interés variable (no, tipo de interés variable) característico del préstamo participativo ha de buscarse en las estipulaciones de este y no en resultado de su aplicación, pues si hacemos caso al artículo 20 del Real Decreto Ley 7/1996 por interés variable hay que entender a los efectos el que se determina en función de la evolución de la actividad de la empresa prestataria, según el porcentaje o tipo y bases de cálculo que convengan libremente las partes.

Así, el interés es por definición variable cuando su cuantía, un % del capital prestado, depende de un factor (variable) como el importe de las ventas y/o el resultado del ejercicio, o lo que es lo mismo, cuando ese factor cumple la función de determinar el mayor o menor interés devengado por el capital prestado, sea en un % fijo, creciente o decreciente, en función de los resultados de la prestataria sea en un % de esos resultados con la limitación a un % de los mismos o del importe del capital prestado.

En cualquiera de esos casos el interés es variable, porque su cuantía, mayor o menor, va a depender de un factor o magnitud fluctuante como los señalados.

El hecho de que esa variabilidad o eventual oscilación del interés (% de las ventas) no pueda exceder de un determinado límite, establecido en función del nominal del préstamo (% de ese capital) no desvirtúa sino que confirma la función que el factor (importe de las ventas) cumple en la fórmula estipulada, puesto que a expensas de ese factor y de ese límite el interés vendrá dado por un porcentaje del importe total de las ventas o por un porcentaje de las ventas con el límite señalado en un % del nominal del préstamo.

La fórmula recogida en los contratos de préstamo traídos a este procedimiento combina los dos elementos a que nos acabamos de referir (15 % de la cifra de negocio; límite del 20 % del nominal) a expensas, en todo caso, del resultado (ventas) de la actividad de la prestataria, con lo cual al margen de cuál sea la tendencia de esta se mantiene el factor (variable) del cual depende la mayor o menor retribución del préstamo; o lo que es lo mismo, la aplicación o no del límite señalado.

Por consiguiente, no es la estipulación de ese límite (20 % del nominal) la que determina el devengo del interés, sino su eventual aplicación una consecuencia de la estipulación del interés en función (aquí su variabilidad) de los resultados de la prestataria, aun se tome el nominal del préstamo para fijar en un % del mismo el importe máximo de las ventas al que ha de aplicarse el tipo estipulado (del 15 %).

No es, pues, que las partes hayan utilizado una fórmula mixta que aboque a la aplicación de un interés fijo, sino que han tomado como referencia un % (el 20) del nominal del préstamo para estimar el límite máximo de aplicación del interés estipulado (15 %).

Así, distinguidas y combinados las funciones de esos dos factores, dentro de una fórmula compleja, se alcanza a comprender el carácter rector o determinante que cumple el factor (variable) en que se asienta el cálculo del interés; en consecuencia, variable por depender de la evolución o comportamiento de aquel factor, esto es, del importe de las ventas en cada ejercicio.

En función de esos resultados se aplicará o no el límite referido, cosa distinta a erigir ese límite en el factor (fijo) determinante del interés debido.

En cambio, la demandada ha interpretado la fórmula de cálculo del interés sin tener en cuenta la distinta función de sus componentes, y que la relación entre sí de esos elementos no neutraliza la estipulación del interés variable convirtiendo su aplicación en un interés fijo, sino que configura la estipulación de aquel interés en términos que sin menoscabo de su carácter variable (o en función de las ventas) pueden comportar la aplicación de un interés

equivalente al 20 % del nominal del préstamo que solo nominal y no conceptual o fundamentalmente puede tenerse por interés no variable.

Hay que atender, en fin, a las premisas de la fórmula, a su propia composición y no a los resultados de su aplicación en función de un límite, a su vez dependiente de las ventas de la prestataria, y no confundir la relación entre dicho límite y esa variable con la distinta función de ambos elementos en la fórmula de interés "variable" examinada.

#### **Séptimo.**

El devengo del interés (variable) a expensas del resultado satisfactorio del ejercicio, apreciado por la prestamista, abunda en el carácter variable del interés estipulado sin dejar al arbitrio de esa parte la determinación de su devengo, ya que ha de atender a las cuentas presentadas por la administración de la prestataria para hacer aquella valoración; necesariamente positiva si hubiere beneficios tal como ha sido en el ejercicio 2009 y siguientes.

Así, como alega la recurrente, los actos de los contratantes posteriores al contrato han revelado el alcance del concepto "resultado satisfactorio del ejercicio" reduciendo prácticamente su halo de incertidumbre en coherencia con el sentido más propio y usual de la expresión (resultado contable) además de la remisión de la cláusula a las cuentas de la deudora; y más adecuado para que la estipulación produzca efectos ( artículos 1.282 y 1284 del Código Civil ).

En conclusión, aun reconociendo a la Administración tributaria la facultad de calificar la naturaleza jurídica del negocio , aun en supuestos distintos a los de simulación o fraude de ley (artículos 12 y 111 de la NFGT de Gipuzkoa) no puede decirse que sea préstamo ordinario lo que las partes han querido que fuera y es en razón a sus estipulaciones un préstamo participativo.

#### **Octavo.**

La recurrente ya había alegado en la reclamación económico-administrativa (folios 5 y 6 del escrito de alegaciones) la identidad sustancial entre las cláusulas de los préstamos concedidos a Hine Renovables S.L. y de los concedidos a Hine Hydraulics Corporation y a BP Hydraulics Ltda y la resolución recurrida del TEAF (tampoco la de la Subdirección General de Inspección) no ha dado ninguna explicación de la recalificación en el primer caso, no en los otros dos, de los préstamos otorgados por la recurrente a dichas sociedades, como si en el expediente no obrasen y la demandada no hubiese comprobado las condiciones de los respectivos contratos.

Por el contrario, en la diligencia extendida con fecha 20-11-2012 constan los elementos de los contratos de préstamos participativos comparados por la recurrente y como quiera que las diferencias entre ellos se contraen a los porcentajes del interés variable (% del negocio) y del límite-interés (% del capital prestado) no se advierte ninguna razón, tan siquiera aparente, para incluir unos y excluir otros de la actuación regularizadora, lo que convierte a esta en arbitraria además de injustificada o disconforme con la verdadera naturaleza del contrato.

#### **Noveno.**

Hay que imponer las costas del procedimiento a la demandada aunque reduciendo su importe a la mitad, habida cuenta de la desestimación del primer motivo del recurso, en razón a las alegaciones de esa parte, y de que el segundo motivo ha suscitado dudas de cierta seriedad ( artículo 139.1 y 3 de la LJCA )."

### **FALLO**

Que estimando el recurso contencioso presentado por HINE RENOVABLES, S.L. contra la Resolución de 7-09-2016 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal Económico- Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones 2014/0644 y 2014/0645 interpuestas por Hine Renovables S.L. contra los acuerdos de 22-07-2014 de la Subdirectora General de Inspección que aprobaron las liquidaciones del Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2009 y 2010, debemos anular y anulamos los actos recurridos; e imponemos a la demandada el pago de la mitad de las costas causadas a la recurrente.



Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de TREINTA DÍAS ( artículo 89.1 LJCA ), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con nº 4697 0000 93 0776 16, un depósito de 50 euros , debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito ( DA 15ª LOPJ ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN .-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 19 de julio de 2017.

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.