

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074100

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 30 de mayo de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 161/2017

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Gastos financieros. Retribución de fondos propios. Comisiones de estructuración. Las entidades financieras socias de la entidad otorgaron préstamos a ésta para la compra de material ferroviario que es objeto de arrendamiento a Metro Madrid. S.A., percibiendo una comisión de estructuración equivalente a su participación en el capital. La Administración considera que no se ha acreditado la realidad y efectividad de las operaciones y que se trata de una retribución del capital. La entidad alega que el tratamiento contable como gasto financiero es correcto y así ha sido refrendado por el auditor. Esto no significa que las declaraciones fiscales sean correctas. Diferencia entre auditoria de cuentas anuales y una inspección de Hacienda. La comisión de estructuración fue capitalizada en el momento del pago, registrándose un activo por pago anticipado, que posteriormente se ha ido llevando de forma anual a Pérdidas y Ganancias en el plazo del arrendamiento. No cabe considerar retribución del capital el gasto de la comisión porque no hubo aprobación de la Junta General y porque la sociedad arrojaba pérdidas en esos momentos. Se trata de un gasto financiero dirigido a que los accionistas pudieran obtener la rentabilidad prometida para el proyecto.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 105, 150 y 195.
RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 14 y 143.
Ley 230/1963 (LGT), art. 114.
RD 1777/2004 (Rgto IS), art. 37.
Código Civil, art. 3.
Ley 19/1998 (Ley de Auditoría), art. 1.
RD 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 31.

PONENTE:

Don Jesús María Calderón Gonzalez.

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000161 / 2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01383/2017

Demandante: PLAN AZUL 07, S.L

Procurador: ARTURO ROMERO BALLESTER

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Madrid, a treinta de mayo de dos mil diecinueve.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 161/2017 , se tramita a instancia de la entidad PLAN AZUL 07, S.L , representada por el Procurador Don Arturo Romero Ballester, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 1 de diciembre de 2017, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 y 2011, liquidación y sanción y cuantía indeterminada ; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, en fecha 8 de marzo de 2017, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó un exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"SUPLIICO A LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA AUDIENCIA NACIONAL, que teniendo por presentado este escrito en tiempo y forma, lo admita, y en atención a cuanto antecede, se tenga por formalizada la demanda en el recurso número 161/2017, y previos los trámites oportunos, dicte Sentencia por la que estimándolo, acuerde la anulación de la Resolución núm. 00/022427/2016 dictada por el TEAC, y por extensión, del Acuerdo de Liquidación y del Acuerdo de Resolución del Procedimiento Sancionador dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, relativos al IS correspondiente a los ejercicios 2010 y 2011, por las razones arriba expuestas.

Adicionalmente, en tanto el importe de la sanción cuya anulación se pretende fue ingresado a favor del Tesoro Público, se solicita que se reconozca el derecho de la actora a la devolución del citado importe junto a los intereses de demora correspondientes."

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"Que, teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente."

Tercero.

Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, la Sala dictó auto, de fecha 15 de diciembre de 2017, acordando el recibimiento a prueba, con el resultado obrante en autos.

Siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 21 de junio de dos mil dieciocho; y, finalmente, mediante providencia de 7 de mayo de 2019 se señaló para votación y fallo el día 23 de mayo de 2019, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

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. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quién expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad PLAN AZUL 07, S.L , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 1 de diciembre de 2016, desestimatoria, en única instancia, de las reclamaciones económico administrativas formuladas en impugnación de los siguientes acuerdos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

- Acuerdo de liquidación de fecha 11 de febrero de 2015, derivado del acta de disconformidad nº A02- NUM000 , referido al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 y 2011, importe 0 euros.

- Acuerdo de imposición de sanción de fecha 11 de febrero de 2015 dimanante del anterior, importe 322.373,14 euros

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO: Con fecha 28 de enero de 2014, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid inició actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la reclamante, con carácter general, relativas entre otros, al concepto Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2010 y 2011.

Con fecha 1 de octubre de 2014 concluyen las actuaciones de comprobación e investigación anteriores con la incoación al sujeto pasivo del acta de disconformidad nº A02- NUM000 , relativa al concepto y periodos referenciados, acompañándose de su preceptivo informe ampliatorio.

Con fecha 11 de febrero de 2015, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dicta acuerdo de liquidación con el siguiente desglose:

Cuota tributaria 0,00 euros

Intereses de demora 0,00 euros

Deuda tributaria 0,00 euros

La notificación al obligado tributario se practica el 20 de febrero de 2015.

De las actuaciones practicadas resulta la siguiente información relevante:

1.- En el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones regulado por el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán tenerse en cuenta como dilaciones no imputables a la Administración Tributaria 56 días.

2.- Su actividad principal clasificada en el epígrafe 8.559 de IAE (Empresario) fue Alquiler Otros Medios Transporte NCOP.

La entidad se dedica al arrendamiento de determinado material ferroviario a Metro Madrid SA.

3.- Los datos declarados se modifican por el siguiente motivo:

No se admite la deducibilidad del importe contabilizado en la cuenta 662 "Comisiones estructuración", 1.094.686,10 euros en 2010 y 1.054.468,11 euros en 2011 porque:

a) no se ha aportado documentación suficiente que acredite la realidad del servicio prestado y su correlación con los ingresos; artículo 14.1 e) TRLIS.

b) calificación de la comisión no como gasto financiero sino como retribución a socios por lo que conforme el artículo 14. 1 a) del TRLIS no procede su deducibilidad.

SEGUNDO: Con fecha 1 de octubre de 2014, se inicia expediente sancionador, mediante notificación a la entidad del acuerdo del instructor, quien había sido autorizado por el Inspector Jefe para acordar su inicio, encomendándose al mismo la tramitación e instrucción de la propuesta de resolución.

Al expediente sancionador se han incorporado formalmente los datos, pruebas o circunstancias obrantes u obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación.

Al obrar en poder del órgano competente todos los elementos que permiten formular la propuesta de resolución resultó de aplicación la tramitación abreviada del procedimiento.

Con fecha 11 de febrero de 2015, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dicta acuerdo de imposición de sanción, del que resulta un importe a ingresar de 322.373,14 euros.

Del acuerdo sancionador se extrae, entre otra, la siguiente información relevante:

- La conducta de la entidad puesta de manifiesto en la liquidación tributaria es constitutiva de infracción tributaria. Las infracciones cometidas se tipifican en el párrafo 1 del artículo 195.1 de la Ley 58/2003, al acreditar improcedentemente partidas negativas a compensar en la base de declaraciones futuras.

- Calificación de las infracciones tributarias cometidas: se califican como Graves sancionándose con multa pecuniaria proporcional del 15%.

- La Inspección de los Tributos considera acreditado el elemento subjetivo de la culpabilidad en la comisión de las infracciones tributarias anteriores.

El acuerdo de imposición de sanción fue notificado a la entidad el día 20 de febrero de 2015.

TERCERO: No conforme, la entidad interpone con fecha 11 de marzo de 2015 las reclamaciones económico-administrativas RG 2713/15 y 2708/2015 que se examinan ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, respectivamente contra el acuerdo de liquidación y de imposición de sanción descritos en los antecedentes previos.

Puestos de manifiesto los expedientes para alegaciones, las mismas fueron presentadas con fechas 15 de octubre y 18 de diciembre de 2015 en los siguientes términos:

1) Las comisiones de reestructuración no se abonaron a todos los socios por lo que no cabe afirmar que estemos ante una remuneración de fondos propios. Partiendo de este hecho la retribución satisfecha no puede calificarse como dividendo y por ello la aplicación del artículo 14.1 a) del TRLIS para negar la deducibilidad de los gastos registrados contablemente por este concepto deviene improcedente.

2) Las comisiones de reestructuración se limitan a remunerar la prestación de unos determinados servicios por lo que no puede negarse su deducibilidad fiscal en el IS. Ello con independencia de que el prestador del

servicio sea un socio de la entidad o un tercero. La condición de socio del receptor de la comisión no puede impedir la deducibilidad fiscal del gasto en sede de la entidad receptora de los servicios si no se justifica adecuadamente que se trata de remuneraciones del capital.

3) Justificación documental de las comisiones satisfechas. Obran en el expediente copia de las facturas que emitieron cada una de las entidades receptoras de la comisión así como cartas en las que se reconoce por la entidad la obligación de pagar la comisión. Es cierto que no existe un contrato que describa en detalle los términos de las prestaciones pero las facturas y la carta deberla ser suficiente para justificar la realidad del servicio prestado y la correlación de las comisiones satisfechas con los ingresos.

4) Las cuentas anuales de la Entidad se encuentran auditadas y el informe de auditoría es favorable. En ellas se válida que las comisiones de estructuración han de registrarse contablemente como gastos financieros.

5) En relación con la sanción; a) ausencia de tipo infractor; b) ausencia de culpabilidad al concurrir interpretación razonable de las normas tributarias.

CUARTO: En fecha 1 de diciembre de 2016, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) desestimó las reclamaciones económico administrativas, desestimación que constituye el objeto de este recurso.

Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

- Concurrencia de todos los requisitos establecidos en la normativa tributaria aplicable para considerar la comisión de estructuración como gasto fiscalmente deducible.

De acuerdo con lo expuesto, mi representada manifiesta su oposición frente al criterio adoptado por los órganos de inspección y confirmado por el TEAC, en los términos expuestos, en la medida en que (i) el gasto registrado por mi representada en concepto de Comisión de Estructuración es consecuencia de un servicio de asesoramiento en la financiación de la operación, desprendiéndose del mismo la necesidad del gasto para poder dar cumplimiento al contrato suscrito por mi representada; y que (ii) dicho gasto está suficientemente justificado documentalmente mediante el Plan Económico Financiero, el documento informativo sobre la estructura de la Operación, el Contrato de Compraventa y Arrendamiento Operativo suscrito entre mi representada y METRO de Madrid, así como las facturas y cartas aportadas junto al presente escrito.

- La Comisión de Estructuración no puede considerarse en ningún caso una retribución de fondos propios.

I. Tratamiento contable aplicable a la Comisión de Estructuración

Se remite al Dictamen contable documento nº III de los acompañados a la demanda.

II. Figuras afines a la Comisión de Estructuración en nuestro ordenamiento jurídico y su consideración como gasto financiero a efectos contables y fiscales

III. La Comisión de Estructuración no se satisface a todos los socios de PLAN AZUL

IV. De la conducta de mi representada no se desprende un ánimo defraudatorio en la medida en que la consideración de la Comisión de Estructuración como retribución de fondos propios implicaría la aplicación de mecanismos para evitar la doble imposición en sede de sus socios

- Improcedencia de imposición de sanciones por ausencia de tipicidad y culpabilidad.

I. Mi representada adoptó una interpretación de la norma que debe considerarse, al menos, razonable.

II. Presencia de otros elementos característicos de la ausencia de culpabilidad

- Vulneración del principio de presunción de inocencia y de falta de motivación de la sanción impuesta.

I. Acreditación de los hechos probados constitutivos de infracción tributaria

II. Utilización de un modelo de Acuerdo sancionador estereotipado

Tercero.

La recurrente considera en el primer motivo del recurso que concurren todos los requisitos para considerar la Comisión de Estructuración como deducible.

La Administración recurrida se refiere ampliamente a esta cuestión en sus Fundamentos de Derecho Segundo, Tercero, Cuarto y Quinto en los siguientes términos:

"SEGUNDO: La primera cuestión que se plantea es la relativa a la deducibilidad de los gastos contabilizados en la cuenta 662 "Comisiones estructuración" por importe de 1.094.686,10 euros en 2010 y de 1.054.468,11 euros en 2011.

Son hechos relevantes para la solución del presente expediente los siguientes:

1.- El obligado tributario se constituyó el 20-11-2007, con un capital de 3.010 euros, por las siguientes sociedades:

- Caja de Ahorros y M. P. de Madrid, (en adelante Caja Madrid): 47,6%.
- SG Holding de participaciones y Valores S.L. (en adelante SG Holding): 23,8%; su único socio es SOCIETE GENERALE SUCURSAL EN ESPAÑA
- South Europe Infraestructura Equity Finance (en adelante SEIEF): 23,8%.
- Inversiones en Concesiones Ferroviarias ((en adelante ICF): 4,8%.

Con fecha 19-12-2007 se efectuó una ampliación de capital por la que el porcentaje de participación quedó del siguiente tenor: el 31,6% para cada uno de los tres socios con mayor participación y del 5,2% para el de menor participación, sobre un total de 26.561.715,00 € (capital más prima de emisión; capital: 1.505 euros y el resto prima de emisión).

2.- La entidad se dedica al arrendamiento de determinado material ferroviario a Metro de Madrid SA.

La entidad compró el material ferroviario a MADRID INFRAESTRUCTURAS DEL TRANSPORTE (MINTRA) con financiación obtenida, en su mayor parte, a través de CAJA MADRID. SOCIETE GENERALE, I.C.O. y BANCO DEXIA SABADELL.

El material se destina al arrendamiento a Metro Madrid S.A. quien se encarga, a su vez, de su mantenimiento. Posteriormente, en el año 2022, se establece una opción de compra por parte de Metro Madrid, S.A.

3.- La financiación ajena de la adquisición del material ferroviario se realizó a través de los siguientes préstamos: a) préstamo Señor; b) préstamo Junior; c) préstamo IVA - para financiar el pago de este impuesto-.

Los contratos de préstamos se suscriben el 19-12-2007. Los Importes concedidos al obligado tributario por los prestamistas son:

Prestamistas	Préstamo Señor	Préstamo junior	Préstamo IVA	Total financiación %
Bankia	79.618.778,25	13.197.967,00	15.178.121,25	107.994.866,50
Societe Generale	79.618.778,25	13.197.967,00	15.178.121,25	107.994.866,50
Dexia Sabadell	79.618.778,25	13.197.967,00	15.178.121,25	107.994.866,50
ICO	79.618.778,25	13.197.967,00	15.178.121,25	107.994.866,50
	318.475.113,00	52.791.868,00	60.712.485,00	431.979.466,00

En los tres contratos, Societe Generale, actúa como Banco Agente; actúa como agente/gestor de los préstamos y por dichos servicios cobra, de forma separada, una comisión que figura contabilizada en la cuenta 626200 "Gastos Agencia".

4.- En la cláusula 27 de los contratos de préstamo se establece el pago de las siguientes comisiones: a) comisión de aseguramiento (cláusula 27.1); b) comisión de agencia (cláusula 27.2).

Estas son las únicas comisiones que constan en los contratos de préstamo. Sin embargo, además de estas comisiones se han pagado las denominadas "comisiones por estructuración".

En la cuenta 662 contabiliza el gasto correspondiente a la amortización de las denominadas "comisiones de estructuración" y comisiones de aseguramiento". El contribuyente ha activado unas comisiones por estructuración por importe de 12.452.038,01 euros. El importe activado por "comisiones aseguramiento" es de 2.719.432,00 euros.

En los ejercicios 2010 y 2011 ha imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias los siguientes importes:

Nº Cta.	Denominación	2010	2011
662	Comisión estructuración	1.094.686,10 euros	1.054.468,11 euros
662	Comisión aseguramiento	234.995,80 euros	230.215,26 euros

En los contratos de préstamo suscritos el 19-12-2007 no consta el pago de la denominada "comisión estructuración" y tampoco se ha aportado ningún contrato donde el contribuyente se obligue a satisfacer estas comisiones.

El único documento aportado en donde se menciona la comisión de estructuración es en el documento de 26-11-2007 denominado "Memoria y Plan Económico Financiero" presentado dentro del concurso del que salió adjudicatario de la adquisición y posterior arrendamiento de material ferroviario. El punto 3.1 de dicho documento dice lo siguiente:

"La introducción de un Tramo de deuda Junior para cumplir con los requisitos contables relativos a una operación de arrendamiento operativo y el hecho de que el precio de la opción de compra es un precio máximo y ya predeterminado en la estructura, obliga a dimensionar una comisión de estructuración para el capital suficiente para que junto al ratio de capitalización se satisfaga la rentabilidad esperada la cual es inferior a la recogida en el Anexo VI del Contrato de Compraventa anteriormente mencionada":

5:- El pago de la comisión se ha satisfecho a las siguientes sociedades por las siguientes cuantías:

Comisión Estructuración %
 Bankia 3.934.844,01 euros 1,04
 Societe Generale 3.934.844,01 euros 1,04
 SEIEF 3.934.844,01 euros 1,04
 ICF 647.505,98 euros 0,17
 Total 12.452.038,01 3,29

Se paga el 1,04% de 379.453.303 - importe de adquisición del material móvil ferroviario- para todas las sociedades excepto para la sociedad ICF que es el 0,17% de dicho importe.

Los socios de la entidad son los siguientes en los siguientes porcentajes:

%
 Bankia 31,60
 SG Holding de participaciones y valores 31,60
 SEIEF 31,60
 ICF 5,20
 Total 100,00

SG Holding de participaciones y valores está participada al 100% por Societe General Sucursal en España; la matriz es la entidad francesa Societe Generale.

Los perceptores de esa comisión han sido los socios de la entidad en proporción a sus respectivas participaciones:

Comisión Estructuración %
 Bankia 3.934.844,01 euros 31,06
 Societe Generale 3.934.844,01 euros 31,06
 SEIEF 3.934.844,01 euros 31,06
 ICF 647.505,98 euros 5,20
 Total 12.452.038,01 3,29

Así, por ejemplo, Bankia participa en un 31,6% en el capital del obligado tributario y cobra el 31,6% del total de la "comisión de estructuración"; ICF que participa en el 5,20% del capital cobra también el 5,20% del total de la comisión de reestructuración y así el resto de los socios con excepción de SG Holding de participaciones y valores, sin embargo esta última sociedad está participada al 100% por Societe Generale.

Como justificantes de estos gastos denominados "comisiones de estructuración" se han aportado facturas emitidas por algunos de los perceptores de las comisiones y cartas emitidas por el obligado tributario. En las facturas figura como concepto "Comisión por estructuración operación financiera"; no se describe nada más.

En las cartas emitidas por el contribuyente consta lo siguiente "Plan Azul 2007, SL pagará a con fecha de la presente carta una comisión de estructuración por importe de ..., equivalente al 1,04% (o 0,17%) del importe del MMF (operación de adquisición del material móvil ferroviario) que asciende a

La entidad trata las comisiones de estructuración como gastos financieros y las considera deducibles en el IS. La inspección no admite la deducibilidad de estas comisiones por los siguientes motivos:

a) Califica las comisiones como-retribución del capital propio, artículo 13 de la Ley 58/2003 ; considera que son retribuciones del capital propio y no del capital ajeno y, por tanto, no deducibles conforme lo dispuesto en el artículo 14.1 a) TRLIS.

b) No se ha aportado documentación suficiente que acredite la realidad de la transacción y su correlación con los ingresos, artículo 14.1 e) TRLIS.

TERCERO: Uno de los motivos por los que la inspección no admite la deducibilidad de los gastos denominados "comisiones de estructuración" es porque las facturas aportadas no acreditan la realidad de las operaciones.

La reclamante insiste en que las facturas y las cartas en las que se reconoce por parte de Plan Azul la obligación de pago de esta comisión debería ser suficiente para justificar la realidad del servicio prestado y la correlación de las comisiones satisfechas con los ingresos. Esta documentación dice que "debería permitir su deducibilidad fiscal en el IS, sin necesidad de ningún requisito adicional ni documentación adicional. Reconoce en sus alegaciones que "no existe contrato que describa en detalle los términos de las prestaciones".

EL artículo 105 de la Ley General Tributaria (en igual sentido el artículo 114 de la Ley 230/1963, General Tributaria) dispone:

"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberán probarlos hechos constitutivos del mismo".

El artículo 10.3 de la LIS dispone:

"En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Y el artículo 14.1 de la LIS dispone que:

1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(-)

e) Los donativos y liberalidades-No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos

Respecto a los requisitos a los que la normativa vigente somete la deducibilidad de un gasto en el Impuesto sobre Sociedades, tanto la doctrina como nuestra jurisprudencia han señalado que los requisitos fundamentales para permitir la deducción de un gasto son: 1. La justificación documental de la anotación contable. 2. La contabilización del gasto. 3. Su imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia. 4. La "necesariedad" del gasto, o lo que es lo mismo, que esté correlacionado con los ingresos del sujeto pasivo, para lo cual debe probarse además que el gasto fue real, o se corresponde con una operación efectivamente realizada.

La factura y contabilización son requisitos en principio necesarios para justificar un importe a efectos de su deducción como gasto pero la Inspección puede exigir a los sujetos pasivos la aportación de otras pruebas complementarias. Es decir, la aportación de la factura y su contabilización como gasto supone la acreditación formal, pero tal acreditación ante la Inspección, que es en principio necesaria, no es suficiente si no va acompañada de la prueba de la correlación del importe en cuestión con los ingresos de la entidad.

Son reiterados los pronunciamientos judiciales que, en función de lo establecido en los artículos de la LGT y LIS antes transcritos, sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible e ingresos son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos etc. En el presente caso nos encontramos con que es el sujeto pasivo el que pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, como es el de deducirse fiscalmente unos determinados importes como gasto por lo que, con arreglo a la normativa citada y a la interpretación que de la misma han realizado los

tribunales, es a dicho sujeto pasivo al que le incumbe la carga de probar que dichos pretendidos importes cumplen los requisitos normativamente establecidos como para que puedan ser considerados como gastos fiscalmente deducibles.

La entidad considera que la documentación aportada, facturas y cartas en las que se reconoce por parte de Plan Azul la obligación de pago de la comisión, es suficiente para justificar la realidad del servicio prestado y su correlación con los ingresos. Las facturas aportadas (en el caso de Bankia ni si quiera se aporta factura) no describen el servicio prestado y se limitan a indicar como concepto "comisiones por estructuración operaciones financieras". Y las cartas emitidas por el contribuyente se limitan a señalar que "Plan Azul 2007, SL pagará a con fecha de la presente carta una comisión de estructuración por importe de ..., equivalente al 1,04% (o 0,17%) del importe del MMF que asciende...".

El Tribunal Central se ha pronunciado en relación a las facturas como medio de prueba, entre otras, en las resoluciones de 13 de mayo de 2009 (RG 4034/08), 30 de septiembre de 2010 (RG 5603/09) y 3 de febrero de 2010, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio 358/2009, en la que se establecía como criterio que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su efectividad. En la resolución de 24 de julio de 2012 (RG 5012/10) -confirmada por sentencia de la Audiencia Nacional de 09-07-2015, recurso nº 397/12 -, decíamos:

"No podemos compartir con la recurrente que aportadas las facturas. se produce automáticamente la inversión de la carga de la prueba correspondiendo a la administración demostrar la falsedad de las facturas. Antes bien entendemos que corresponde al obligado tributario probar la realidad de las operaciones recogidas en las facturas sin que la factura por si sola sea suficiente para justificar la deducibilidad de un gasto en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido se ha manifestado el Tribunal Supremo en diversas sentencias. Entre ella la sentencia de 1 de Julio de 2010 dictada en el recurso de casación 2973/2005 o la sentencia de 15 de diciembre de 2006 dictada en el recurso de casación 2397/2005 . Así dispone la sentencia de 1 de Julio de 2010 :

"Las anteriores consideraciones conducen derechamente a rechazar también que se haya infringido el art. 114 de la L.G.T . Esta Sala ha señalado que el citado es un "precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración", de manera que es a la Inspección de Tributos a la que corresponde probar "los hechos en que descansa la liquidación impugnada", "sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos", "convirtiendo aquella en una probatio diabólica referida a hechos negativos" [Sentencia de 18 de febrero de 2000 (rec. cas. núm. 3537/1995), FD Tercero];- pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración [Sentencias de 15 de febrero de 2003 (rec. cas. núm. 1302/1998), FD Séptimo ; de 5 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 251/2002), FD Cuarto ; de 26 de octubre de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 88/2003), FD Quinto ; y de 12 de noviembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 370/2004), FD Cuarto. 1]. En este sentido, hemos señalado que "[en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Con ello, la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga .de la prueba, sin que el carácter imperativo de las formas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general.- En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas". Tratándose - hemos dicho- "de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni la carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos.- La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del art. 114 LGT y entendiendo que ello supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que . sirvan para cuantificarlos y

el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc." [Sentencia de 23 de enero de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003), FD Cuarto; en sentido similar, Sentencia de 16 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 9223/2004). FD Quinto]. Así, hemos señalado que, en virtud del citado art. 114 L.G.T ., correspondía al sujeto pasivo probar la efectividad y necesidad de los gastos cuya deducción se pretende [Sentencias de 19 de diciembre de 2003 (rec. cas. núm. 7409/1998j, FD Sexto ; de 9 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 1113/2005), FD Cuarto.1; de 16 de octubre de 2008, cit., FD Quinto; de 15 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 2397/2005), FD Tercero. 3; y de 15 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 1428/2005), FD Cuarto. 1].

Habiéndose fundado la liquidación tributaria en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, y tratándose de gastos cuya deducción pretende la sociedad recurrente, pues, es evidente que correspondía ella la carga de probar la procedencia de los mismos. No habiéndolo hecho, según apreciación de la Inspección de tributos, que confirma la Sentencia de instancia -en una valoración de la prueba que, repetimos, no puede considerarse irrazonable o arbitraria-, debe rechazarse de plano la lesión del art. 114 de la L.G. T ."

Por su parte la sentencia de 15 de diciembre de 2008 dictada en el recurso-de casación 2397/2005 establece:

"En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, (...) debe cumplir asimismo el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se ha producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. Así, el art. 37.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades dispone que "toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente...". En consecuencia, el sujeto pasivo tiene que probar que el gasto se ha realizado efectivamente, aportando justificación de la realidad del mismo y, en definitiva, de la realidad de los servicios prestados.

En el caso presente, para el Tribunal de instancia no ha resultado acreditado la realidad de los servicios prestados por las sociedades PRURCA S.A. e INTERDEALING S.A. al no constituir prueba suficiente de la realidad de los servicios prestados las copias de las facturas y de los extractos bancarios aportados, pues las facturas tan solo acreditan el resultado de las operaciones efectuadas por Formación y Consultoría con sus clientes pero no con sus proveedores y lo que aquí se cuestiona no es la realidad de los pagos efectuados por ALCATEL ESPAÑA a la entidad Formación y Consultoría S.-A a virtud de las facturas emitidas por ésta sino la realidad de los servicios prestados por las entidades PRURCA e INTERDEALING.

La falta de justificación documental que demostrase en vía económica-administrativa la realidad efectiva del servicio prestado no ha sido enervada, a Juicio de la Sala de instancia, por medio de una prueba sólida que avalara la tesis de la recurrente.

Aquí no se dilucida si las facturas emitidas eran o no falsas, sino la realidad de los servicios que se reflejan en las facturas aportadas y, a juicio de la sentencia recurrida, no ha quedado demostrado que respondan a un intercambio real de productos o servicios determinantes de un gasto y, en consecuencia, de la deducción controvertida.

Debe reiterarse aquí, como en el motivo anterior, que en vía casacional no es admisible el error de hecho en la apreciación de la prueba. No quedó demostrado en la instancia que las facturas correspondiesen a un intercambio real de productos o servicios que determinaran un gasto deducible, sin que ahora quepa invertir la carga probatoria, como se pretende, en base al art. 114 de la L.G.T . 230/1963

De forma que, a la vista de lo establecido en el art. 114 de la Ley General Tributaria , que dispone que "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo", correspondía a la recurrente probar que las facturas controvertidas se corresponden con una realidad y al no haber aportado ALCATEL documentación alguna, aparte las facturas, que demuestre la efectiva realización de los trabajos, forzoso resulta rechazar el presente motivo de casación porque la factura, por si sola, no puede servir para justificar una deducción por gastos a efectos del Impuesto sobre Sociedades."

Existen en el expediente indicios suficientes para concluir que el obligado tributario no ha acreditado la realidad y efectividad de las operaciones que documentan las referidas facturas por lo que no se consideran fiscalmente deducibles. A la reclamante le correspondía la carga de aportar prueba suficiente que permitiera destruir la aportada por la Administración máxime cuando corresponden a operaciones realizadas con los socios; las comisiones se pagan a los socios de la entidad y en proporción al porcentaje que cada uno tiene en el capital de la entidad. No se trata simplemente de aportar facturas sino de probar la prestación de los servicios y su aplicación al proceso productivo. Es de destacar que pese al elevado importe de estas comisiones, no existe un

contrato escrito en el que se establezcan los términos de las mismas; en los contratos de préstamos sí se hace referencia a las comisiones de aseguramiento y comisiones de agencia y ello a pesar de que su importe es mucho menor que el de las comisiones de estructuración.

Este Tribunal considera que del examen de los datos aportados por la Inspección resulta más que razonable cuestionar la realidad de las operaciones facturadas y, por otra parte, la reclamante no ha aportado ningún otro elemento de prueba aparte de las facturas y las cartas emitidas por ella misma que por los razonamientos expuestos no resultan en este caso prueba suficiente.

CUARTO; Otro de los motivos por los que la inspección no admite la deducibilidad de estos gastos es porque considera que esta comisión no es una comisión que se satisface por la prestación de un servicio sino que es una retribución al capital. Se basa en lo dispuesto en el artículo 13 de la LGT .

El artículo 13 de la Ley 58/2003 (LGT) dispone:

"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".

Lo que implica que la Administración Tributaria "dispone de la facultad de calificar los actos y los contratos en la comprobación e investigación del cumplimiento de las obligaciones tributarias" - Sentencias del Tribunal Supremo de 21-02-2014 (recurso casación 4185/2011), de 08-03-2013 (recurso de casación 2418/2010) y de 19-12-2011 (recurso de casación 190/2009)-.

Señalando la sentencia del Tribunal Supremo de 30-05-2011 (recurso de casación 1061/2007):

"..es cierto que debe evitarse una interpretación de las normas tributarias basada exclusivamente en la naturaleza económica del hecho imponible. ..., pero ello no impide que deba averiguarse la verdadera significación de los negocios y situaciones examinados en los procesos a la luz del artículo 3.1 del Código Civil y de la Jurisprudencia de este Tribunal Supremo sobre la interpretación de las normas Jurídicas..."

En el mismo sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 30-06-2011 (recurso de casación 6068/2007), donde ante las diferentes operaciones de compraventa de acciones y aportación de éstas a sociedades pantalla para eludir la tributación de las plusvalías, señala que:

"Desde luego, no siempre es fácil identificar plenamente el mecanismo elusivo que se utiliza ... las diferencias pueden llegar a ser extremadamente sutiles, el denominador común suele ser el engaño, la ocultación, en definitiva una simulación, ... lo relevante es descubrir el mecanismo elusivo, la verdadera intención o móvil de los intervinientes, el negocio subyacente, que dote de la real entidad al fenómeno económico que se pretendía ocultar o encubrir para subsumirlo en la normativa fiscal a propósito, logrando evitar la alusión fiscal para aplicarle el régimen jurídico que proceda, en tanto que la regulación normativa al dotarse de cláusulas genéricas antielusivas..., no requiere la precisión absoluta para su aplicación, basta que a través de la calificación, como aquí se hizo, se posibilite el control de licitud de los contratos, desde el punto de vista tributario para su sometimiento al régimen fiscal procedente, en cuanto instrumento de protección del interés público atacado por la elusión fiscal.

...

Como tantas veces ha dicho este Tribunal Supremo, la calificación de los hechos imposables es una operación relacionada con la interpretación: y expresamente, como queda acentuado en el propio recurso de casación, la sentencia de instancia parte del tradicionalmente conocido como "principio de calificación", surgido en los impuestos de tráfico, que impone que el aplicador de la ley ha de calificar en toda ocasión el acto o negocio, "de acuerdo con su verdadera naturaleza Jurídica, atendiendo a su contenido y a sus prestaciones y efectos Jurídicos, sin tener que atenerse a la forma o denominación dadas por las partes, con el fin de comprobar si se ha dado realmente la operación contemplada por la norma tributaria".

De ahí que concluya su Fundamento Cuarto, argumentando que:

"Por ello ha de atenderse al presupuesto de naturaleza Jurídica o económica, que constituye el "hecho imponible", lo que conduce al tratamiento tributario unitario del conjunto de operaciones queridas con el fin de anular la carga fiscal procedente de la transmisión de las acciones al comprador final, operaciones que han neutralizado totalmente las consecuencias fiscales que normalmente habría tenido la realidad transaccional

pretendida si se hubiere instrumentado directamente en una sola operación de compraventa. Lo que nos lleva a confirmar el parecer de la Sala de instancia cuando expresamente denuncia que en el ámbito tributario el conjunto negocial debe abordarse "desde la perspectiva del hecho imponible buscado a través de los sucesivos contratos u operaciones societarias realizadas" (el subrayado es de este Tribunal).

La inspección califica el pago de esta comisión como retribución del capital propio. Como argumentos que apoyan esta postura consta en el expediente lo siguiente:

- En el punto 3-1 de la Memoria y Plan Económico Financiero presentado dentro del concurso del que salió adjudicatario Plan Azul consta lo siguiente:

"La introducción de un Tramo de deuda Junior para cumplir con los requisitos contables relativos a una operación de arrendamiento operativo y el hecho de que el precio de la opción de compra es un precio máximo y ya predeterminado en la estructura, obliga a dimensionar una comisión de estructuración para el capital suficiente para que junto al ratio de capitalización se satisfaga la rentabilidad esperada la cual es inferior a la recogida en el Anexo VI del Contrato de Compraventa anteriormente mencionada".

- Los perceptores de la comisión son los socios de la entidad en proporción a sus respectivas participaciones.

Así, por ejemplo, Bankia participa en un 31,6% en el capital del obligado tributario y cobra el 31,6% del total de la "comisión de estructuración"; IGF que participa en el 5,20% del capital cobra también el 5,20% del total de la comisión de reestructuración y así el resto de los socios con excepción de SG Holding de participaciones y valores; sin embargo esta última sociedad está participada al 100% por Societe Generale, sociedad que es la que percibe la comisión.

- Existen más prestamistas a los que no consta que se haya pagado esta comisión de estructuración.

- No se aporta documentación que acredite la realidad de los servicios que dice se han prestado.

Así pues, como bien señala la inspección, en el expediente existen indicios suficientes para concluir que las cantidades satisfechas en concepto, de "comisión de estructuración" son unos pagos destinados a los socios para conseguir unas rentabilidades mínimas al capital aportado y por lo tanto no deducibles en el IS según lo dispuesto en el artículo 14.1 a) del TRLIS.

QUINTO: El obligado tributario reitera que el tratamiento contable como gasto financiero es el correcto porque así ha sido refrendado por el auditor de la compañía.

En lo que respecta al valor probatorio de los informes de auditoría cabe señalar que, tal y como se ha pronunciado este Tribunal Central anteriormente en resoluciones, de 09-04- 2015 (RG 7267/12), de 06-02-2014 (RG 3138/12) y de 02-04-2014 (1554/11), entre otras, según lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 19/1988, de Auditoría , la auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el periodo examinado, de acuerdo con el Código de Comercio y demás legislación que le sea aplicable.

Comprobamos por tanto que el objetivo de la auditoría es que el auditor emita su opinión sobre si los estados financieros reflejan razonablemente la situación patrimonial de la entidad, el resultado de sus operaciones y los cambios en la situación financiera. Es la auditoría de cuentas un servicio que se presta a la empresa revisada y que afecta o interesa no sólo a la propia empresa sino también a terceros que mantengan relaciones económico-comerciales con la misma, habida cuenta de que todos ellos puedan conocer la calidad de la información económico-contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas. La razonabilidad de los estados financieros a que nos hemos referido debe establecerse respecto a ciertos principios contables y, en todo caso, de acuerdo con las normas legales sobre la materia, en concreto el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General de Contabilidad. La opinión del auditor de cuentas se materializa en un Informe de auditoría de cuentas anuales al que la Ley de Auditoría califica en su artículo 2 como documento mercantil.

Ahora bien, el hecho de que pueda existir una opinión favorable, sin salvedades, a las cuentas anuales de la mercantil expresada por un auditor, no se puede equiparar, ni implica "per se" que las declaraciones fiscales presentadas por la mercantil sean correctas.

Las diferencias entre una auditoría de cuentas anuales y una Inspección de Hacienda son evidentes, pues:

1. Su objeto es distinto: Análisis de las cuentas anuales de la mercantil en relación con la normativa contable en un caso y verificación de la situación tributaria en relación con las normas fiscales correspondientes en otro.

2. Su fin es diferente: Evaluar el grado de fiabilidad de las cuentas anuales en un caso y examinar y en su caso corregir la tributación de la mercantil de acuerdo con los criterios específicos establecidos en la Ley de cada Impuesto en otro.

3. Las personas que desarrollan dichas actividades son también distintas: Auditores que ejercen su actividad libremente aunque sometidos a unos requisitos frente a funcionarios del Estado.

4. Su alcance es diferente: En auditoria se utilizan técnicas de muestreo sin que se haga un análisis exhaustivo operación por operación de la actividad desarrollada por la empresa, mientras que la Inspección realiza un análisis con mayor profundidad del conjunto de operaciones realizadas.

En conclusión, un Informe favorable de auditoria es simplemente una opinión de un experto en la materia contable, al que no se puede atribuir mayor valor probatorio que el que tienen los documentos mercantiles-contables, valor al que se refiere el artículo 31 del Código de Comercio .

Como señalan diversos pronunciamientos judiciales (v.gr. STSJ de Cantabria de 15-2-93 y 17-03-1998) el Informe de auditoria no es más que una prueba documental, realizando tal afirmación no para desmentir directamente su contenido ni menos aún para descalificar a sus autores, sino para concretar su valor probatorio.

Así pues, el cumplimiento de la obligación de auditar cuentas no constituye obstáculo alguno para que la Inspección de los Tributos del Estado en el ejercicio de sus funciones pueda comprobar y regularizar la base imponible del contribuyente verificando la situación de su contabilidad (el propio art. 143 del TRLIS dispone que: "A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de la Ley" , artículo que expresamente remite a las normas contables) ya que lo contrario supondría que por la existencia de un informe de auditoría contable se restringieran, cuando no anularan, las posibilidades comprobadoras, investigadoras y liquidadoras de la Inspección de los Tributos.

De forma que, señalado lo anterior, estima este Tribunal que el Informe de auditoría aportado por el interesado sobre las operaciones controvertidas no desvirtúa lo actuado y acreditado por la Inspección, a lo que hay que añadir, en palabras del Tribunal Supremo, sentencia de 29-09-2010 (Re. Casación nº 4195/2005) que:

"Esta consideración no puede ser desvirtuada desde el punto de vista fiscal, por el hecho de que la contabilidad haya sido auditada y haya sido objeto de inspección por el Banco de España, pues tales actuaciones en modo alguno pueden prevalecer sobre las facultades inspectoras y de calificación, mucho, más cuando el alcance, de las auditorías e inspección no son conocidos, y ha quedado acreditado en el proceso la corrección de las conclusiones tributarias obtenidas por la Inspección."

Sin embargo, a esa Comisión, tal como reconoce el TEAC en la pág. 22 de su resolución, hace referencia la Memoria y el Plan Económico Financiero, punto 3.1., Documento nº III de los acompañados a la demanda, y las cartas emitidas al respecto por las entidades Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid, Inversiones, en Concesión Ferroviarias SA y South Europe Infraestructure Equity Finance. Asimismo hace referencia a dicha Comisión documento V titulado "Información sobre la estructura de la financiación ajena en los términos y condiciones, indicado por las entidades de crédito en su compromiso."

Esos documentos no han sido puestos en cuestión por la Administración, aunque esta afirme que no exista contrato sobre la misma.

Y es que el Proyecto se había diseñado para que el alquiler se calificara como arrendamiento operativo lo que implicaba que la recurrente debiera asumir determinadas condiciones en la financiación y en el precio de la opción de compra que penalizaba la rentabilidad para los accionistas, razón por la cual se pagó un importe fijo al inicio del proyecto para que aquellos tuvieran la rentabilidad esperada.

El dictamen de la auditoría doña Consuelo , ratificado judicialmente, acto al que no acudió la representación del Estado, explica claramente, tanto los antecedentes de la Comisión como su finalidad al declarar:

"Plan Azul es una sociedad constituida en 2007 cuyo objeto social es la adquisición de material móvil ferroviario (trenes y repuestos), obteniendo la financiación necesaria, y el arrendamiento posterior de los mismos a

Metro de Madrid, S.A. (en adelante Metro de Madrid), en virtud del Contrato de Compra Venta y Arrendamiento Operativo de fecha 19 de diciembre de 2007.

La composición del accionariado de la Sociedad desde su constitución es la siguiente:

- 31,6% Caja de Madrid (actualmente, Bankia, S.A.)
- 31,6 % SG Holding de Valores y Participaciones, S.L. (perteneciente al Grupo Societé Générale)
- 31,6 % South Europe Infrastructure Equity Finance
- 5,2 % CAF Investment Projects, S.A. (anteriormente Inversiones en Concesiones Ferroviarias, S.A.; perteneciente al 100% Grupo CAF, el fabricante del material móvil ferroviario)

Los fondos propios (capital y prima de emisión) de Plan Azul al 31 de diciembre de 2007 ascendían a 26.561.715 euros.

En 2002 Metro de Madrid y el Ente Público "Madrid. Infraestructuras del Transporte" (en adelante MINTRA) habían firmado un contrato de arrendamiento en el que MINTRA como arrendador cedía a Metro el material móvil ferroviario que había sido previamente adquirido por aquella bajo un contrato de suministro y fabricación firmado con diversos fabricantes. Posteriormente, el 19 de diciembre de 2007 se firmó un nuevo contrato entre Plan Azul (arrendador), Metro de Madrid, (arrendatario) y MINTRA (como propietario del material móvil) por el que MINTRA enajenó dicho material móvil a Plan Azul por 379,5 millones de euros, cediéndolos esta última en arrendamiento a Metro de Madrid por un periodo de arrendamiento de 15 años, pagadero en 30 cuotas semestrales (en junio y diciembre de cada año) por un importe total de 497 millones de euros.

Asimismo, Plan Azul concedió a Metro de Madrid una opción de compra a la finalización del periodo de arrendamiento por importe de 135,6 millones de euros, y contrató también el mantenimiento de los trenes con Metro de Madrid.

La financiación de la citada adquisición se realizó parcialmente con fondos ajenos. En este sentido, la Sociedad recibió el 19 de diciembre de 2007 un Crédito Sénior con un límite máximo de 318,4 millones de euros de las siguientes entidades (algunas de las cuales son accionistas de Plan Azul): Societé Générale, como Agente, y Bankia, Dexia Sabadell, ICO, Depfa, BBVA, y KfW IpeX Bank, como entidades acreditantes. Este préstamo está referenciado al Euribor a seis meses más un diferencial.

Adicionalmente, la Sociedad recibió un Crédito Subordinado por 52,7 millones de euros de las sociedades acreditantes. Este préstamo está referenciado al Euribor a seis meses más un diferencial.

Según consta en la Memoria y Plan Económico Financiero de fecha 26 de noviembre de 2007 preparado para el Concurso para la enajenación del material móvil ferroviario propiedad de MINTRA, y su suministro en régimen de arrendamiento operativo a Metro de Madrid:

· "Los fondos propios tienen un importe inicial de 26.565.573 euros, con una rentabilidad implícita en el precio de ejercicio de la Opción de Compra del 10,66% equivalente a 600pb sobre el tipo de cupón cero a 15 años, que se cifra en 4,66%. Así la rentabilidad, es inferior a la rentabilidad del 10,71 % establecida en el Anexo VI del Contrato de Compraventa y Arrendamiento operativo del material móvil ferroviario destinado a la prestación del servicio de transporte ferroviario de viajeros en diversas líneas de la red del ferrocarril metropolitano de Madrid."

· "La introducción de un Tramo de Deuda Júnior para cumplir con los requisitos contables relativos a una operación de Arrendamiento Operativo, y el hecho de que el precio de la Opción de Compra es un precio máximo y ya predeterminado en la estructura, obliga a dimensionar una comisión de estructuración para el capital suficiente para que junto al ratio de capitalización satisfaga la rentabilidad esperada, la cual es inferior a la recogida en el Anexo VI del Contrato de Compraventa y Arrendamiento Operativo anteriormente mencionado".

La comisión de estructuración citada ascendió a 12.452.038 euros y contablemente fue capitalizada en el momento del pago, registrándose el correspondiente activo por gasto anticipado, el cual, posteriormente, se ha ido llevando de forma anual a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias en el plazo del arrendamiento operativo. Dicha comisión se pagó a los accionistas de la sociedad (a los que antes se ha hecho referencia) en proporción a sus porcentajes de participación en la sociedad, según el siguiente detalle:

Accionista Comisión
estructuración €
Bankia 3.934.844,01

SG Holding de Valores y Participaciones, S.L. (a través de otra sociedad del grupo Societé Générale)
3.934.844,01

South Europe Infrastructure Equity Finance 3.934.844,01

CAP Investments Projects, S.A. 647.505.98

Total 12.452.038,01"

En suma, como se menciona en el acto de ratificación de dicho dictamen, que analizó las cuentas anuales de la sociedad y la Memoria y el Plan Económico del Proyecto, Mitra, que era la dueña de los trenes y Metro, su arrendatario, (durante 2002 a 2007) hacen una licitación para que sean comprados por otra compañía, la hoy recurrente y de nuevo arrendados a Metro, pero a través de un arrendamiento operativo de manera que esta solo tuviera que pagar una cuota anual y tener un gasto de alquiler, pues si no hubiera sido así (a través de arrendamiento financiero le alquilan un bien pero en realidad es suyo pues sólo expresa su uso), Metro se hubieran encontrado con un activo los terrenos y un pasivo la deuda que tenía con la compañía.

Metro, en su licitación promete una rentabilidad a los inversores que compren los trenes y se los alquile a través del arrendamiento operativo.

La actora paga el precio de la compra, una cuota del arrendamiento con una opción de recompra para el final del periodo , 2022, a Metro y para acceder a esa rentabilidad tiene que pagar la Comisión de Estructuración a los accionistas, pero ello esta dentro de la operación global diseñada por Metro y por Mintra, pero la cuota de alquiler está limitada pues sino habría un arrendamiento financiero, para Metro.

Plan Azul tiene una obligación contable de pagar a sus accionistas esa Comisión, y se paga antes incluso de que la actora tenga rentabilidad, el pago de esa suma es contablemente, es un pasivo financiero, y se va llevando a resultados, como un gasto, como un pasivo financiero, pues la compañía no puede evitar ese pago.

Si hubiera habido una cuota de alquiler más alta o una opción de compra más alta, ello hubiera supuesto que Metro no hubiera intervenido en la operación.

La Comisión que se paga a sus accionistas no la califica como dividendos, sin tener en cuenta todo lo acontecido, que Metro quería tener contabilizado ese arrendamiento.

No estamos ante una retribución de fondos propios, aunque se pague a los accionistas, partiendo de dos hechos puestos de relieve en el citado dictamen, que no hubo aprobación por parte de la Junta General y porque la sociedad arrojaba pérdidas en esos momentos por estar comenzando su operativa (Véase el artículo 273 de la Ley de Sociedades de Capital , aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010 de 2 de julio):

"Aplicación del resultado.

1 La Junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado.

2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta.

Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas.

3 Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance."

En el mismo sentido que de que dichos gastos no tienen la consideración de dividendos, véase el documento nº VIII de los acompañados a la demanda, contrato de préstamo entre Plan Azul y diversos prestamistas, en cuya clausula 20.3.13 se establece "Obligaciones del Prestatario: (...)

El Prestatario asume expresamente las siguientes obligaciones de carácter general: (...)

No efectuar entregas de fondos a los Socios (ya sea como devolución de aportaciones o distribución de beneficio)."

No habría, por tanto, tal como afirma el Dictamen, dividendo y como recoge la Consulta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 1 de junio de 2011 "el compromiso de entregar efectivo que asume la sociedad en el momento inicial deberá contabilizarse como un pasivo por su valor razonable" sino un pasivo financiero a efectos contables y gasto financiero a efectos tributarios, algo que la DGT tiene reconocido respecto de los rendimientos derivados acciones sin voto y las acciones rescatables.

Por otra parte, tampoco es exacta la afirmación del TEAC de que no recibió la Comisión SG Holding de participaciones y valores sino Societé General pues ello conllevaría a obviar que aquella es una sociedad constituida conforme al Derecho Español, con personalidad jurídica propia. A la primera de las sociedades hace expresa referencia al dictamen de auditoría.

En definitiva, consideramos que el pago realizado por la recurrente es un gasto financiero, dirigido a que sus accionistas pudieran obtener la rentabilidad prometida por Metro para el proyecto.

En consecuencia, la Comisión discutida tiene la naturaleza de gasto financiero por lo que procede anular la resolución recurrida y los actos de que trae causa, sin que por tanto resulte necesario examinar los motivos referentes a la sanción impuesta.

Cuarto.

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA procede imponer las costas a la Administración con arreglo al criterio del vencimiento.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad PLAN AZUL 07, S.L , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 1 de diciembre de 2016, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos por no ser conforme a derecho, al igual que los actos de que trae causa, con las consecuencias legales inherentes a esta declaración, incluido la devolución de la sanción ingresada por la actora, junto con los correspondientes intereses de demora, con imposición de costas a la Administración.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

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 Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, 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.