

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074487

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Málaga)*Sentencia 750/2019, de 8 de marzo de 2019**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 205/2018***SUMARIO:**

IP. Exenciones. Base imponible. Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios. Préstamos participativos. La actora pretende aplicar esta exención a un préstamo participativo otorgado a una sociedad. Desde un punto de vista estrictamente fiscal el préstamo participativo permite al prestamista aplicarse una exención por el importe de los intereses para evitar la doble imposición interna que resultaría del gravamen en IS de la entidad prestataria, y en IS o IRPF del prestamista, siempre y cuando éste tenga una participación significativa en la empresa prestataria dentro de los umbrales que marca el art. 21 de Ley 27/2014 (Ley IS). El interés percibido por razón del préstamo participativo no está exento de tributación en cuanto que se considera retribución de fondos ajenos. Por tanto, la consideración como fondo propio contable surte efectos en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades que grava la renta societaria, o resultado contable positivo, de modo que se declara la exención del rendimiento de dicho préstamo para evitar que resulte doblemente gravado el prestamista con una participación significativa en la sociedad prestataria. Esta regla no es trasladable al Impuesto sobre el Patrimonio, que recae sobre la titularidad de elementos patrimoniales, consideración que tiene el capital cedido, que no se beneficia de la exención reclamada en cuanto que a efectos fiscales se aplica a la participación en el capital o patrimonio de la sociedad prestataria, que hemos dicho no se acomoda a la mecánica de un préstamo participativo remunerado en cualquier caso con un interés variable, lo que conceptualmente nos ubica en la órbita de la retribución de fondos ajenos. La equiparación del préstamo participativo al patrimonio contable a los efectos de reducción de capital y liquidación de la sociedad, no altera su naturaleza de contrato de préstamo, ya que en ningún caso se asimila la situación del acreedor a la de los socios de la entidad prestataria y por tanto no está exento en el IP.

PRECEPTOS:

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 4.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 3 y 14.

PONENTE:*Don Carlos García de la Rosa.***SENTENCIA**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE MÁLAGA

RECURSO N° 205/18

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES

PRESIDENTE

D. MANUEL LOPEZ AGULLO

MAGISTRADOS

D^a. CRISTINA PAEZ MARTINEZ VIREL

D. CARLOS GARCIA DE LA ROSA

Sección funcional 3^a

En la Ciudad de Málaga, a ocho de marzo de dos mil diecinueve.

Visto por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, el Recurso Contencioso-Administrativo número 205/18, interpuesto por Visitacion representado por el Procurador de los Tribunales D. M^a. Esther Clavero Toledo, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía con sede en Málaga de fecha 30 de noviembre de 2017 en el que figura como parte demandada el TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCIA representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, se procede a dictar la presente resolución.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. CARLOS GARCIA DE LA ROSA, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por el Procurador de los Tribunales D^a. M^a. Esther Clavero Toledo, en nombre y representación de Visitacion se interpuso recurso contencioso administrativo por medio de escrito de fecha 16 de marzo de 2018 contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía con sede en Málaga de fecha 30 de noviembre de 2017.

El anterior recurso se tuvo por interpuesto por medio de decreto de fecha 4 de mayo de 2018 se le concedió el trámite del procedimiento ordinario y se reclamó el expediente administrativo, ordenando la notificación a todos los interesados en el mismo.

Recibido el expediente se confirió traslado a la parte recurrente para que formalizara demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 27 de julio de 2018, en el que se interesaba en síntesis, se estimara la demanda y se anulara la resolución impugnada y la liquidación tributaria de la que trae causa.

Segundo.

Se confirió traslado de la demanda por el término legal a las partes demandadas.

Por medio de escrito de fecha 15 de octubre de 2018 el Sr. Abogado del Estado en nombre y representación de TEARA compareció y contestó a la demanda en la que tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que consideró de aplicación concluyó suplicando la admisión del escrito presentado y de la documental acompañada y que previos los tramites legales se dictase sentencia por la que se desestimase la pretensión de la actora.

Por medio de escrito de fecha 22 de noviembre de 2018 de 2018 el Sr. Letrado de la Junta de Andalucía, en nombre y representación de CONSEJERÍA DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA DE LA JUNTA DE ANDALUCIA compareció y contestó a la demanda en la que tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que consideró de aplicación concluyó suplicando la admisión del escrito presentado y de la documental acompañada y que previos los tramites legales se dictase sentencia por la que se desestimase la pretensión de la actora.

Tercero.

Mediante decreto de 26 de noviembre de 2018 se fijó la cuantía del recurso en 38.803,48 euros. Se señaló seguidamente día para votación y fallo por medio de providencia de fecha 26 de febrero de 2019.

Cuarto.

En la tramitación de los presentes autos se han observado las prescripciones legales de general y pertinente aplicación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

El presente recurso contencioso administrativo tiene por objeto determinar si se ajusta a derecho la Resolución de 30 de noviembre de 2017 dictada por la Sala de Málaga del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, en cuanto acuerda desestimar la reclamación núm. NUM000 interpuesta frente al acuerdo del Gerente Provincial de ATA de fecha 21 de noviembre de 2016 por el que se deniega la rectificación de la autoliquidación del impuesto sobre el patrimonio de 2014 solicitada por la recurrente.

La recurrente impugna la resolución de TEARA en la parte que confirma la autoliquidación del impuesto sobre el patrimonio de 2014 al incorporar en la base imponible el valor de los préstamos participativos que la recurrente tiene suscritos con la compañía Holcuma, S.L. al entender que están afectados por la exención objetiva prevista en el art. 4.ocho.dos de la Ley reguladora del impuesto, que se aplica a las participaciones sociales, con las que los préstamos participativos comparten notas de identidad que los hacen merecedores de idéntica exención, en particular considera que el préstamo participativo equivale a una participación en el patrimonio de la sociedad prestataria, agotándose así los requisitos que la norma previene para la operatividad de la exención.

La Administraciones demandadas se oponen a la estimación del recurso y defiende la corrección de la resolución de TEARA impugnada en base a sus propios fundamentos. En concreto sostienen que los préstamos participativos no se conceptúan como títulos representativos del capital lo que los convierte en una figura distinta de las participaciones sociales exentas, y en consecuencia no es posible aplicar la exención por la prohibición de la analogía en materia tributaria que consagra el art. 14 de LGT .

Segundo.

La actora impugna la resolución recurrida y la liquidación que la precede en la consideración de que debió serle de aplicación la exención objetiva prevista en el art. 4. ocho. dos de la Ley 19/1991, de 16 de junio, del Impuesto sobre el patrimonio en cuya virtud, estarán exentos de este impuesto "Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados".

Esta previsión aparece desarrollada en el RD 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, posterior por tanto al RD Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, en el que se define el concepto de participación societaria que permite hacerse aplicación de la exención estudiada en su artículo 4 al establecer que "Quedarán exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio las participaciones en entidades cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo, siempre que se cumplan las demás condiciones señaladas en el artículo siguiente.

A estos efectos, se entenderá por participación la titularidad en el capital o patrimonio de una entidad"

La actora pretende hacerse aplicación de esta exención en relación con un préstamo participativo otorgado a la sociedad HOLCUMA, S.L., que considera presenta notas que permiten identificarlo con las participaciones sociales que disfrutaban del beneficio fiscal señalado.

A este respecto conviene significar que los préstamos participativos otorgados a favor de sociedades mercantiles se caracterizan por constituir cesiones de fondos dinerarios a favor de una sociedad por los que se retribuye al prestamista mediante la percepción de unos intereses variables que se hacen depender, según lo convenido, de los beneficios obtenidos por la mercantil, de la evolución del patrimonio neto de la compañía, y/o del volumen de negocio.

Entre otras similitudes pone el énfasis la recurrente en que la amortización anticipada de dicho préstamo participativo se debe compensar mediante una ampliación del capital equivalente al importe objeto de amortización anticipada, caso de insolvencia societaria el titular del préstamo ocupa en la prelación de crédito una posición inmediatamente anterior a los socios, pero posterior a los créditos comunes, y se consideran patrimonio neto a los efectos de reducción del capital y liquidación de la sociedad.

Sin embargo su naturaleza es diferente en cuanto que dichos préstamos participativos no constituyen títulos representativos del capital, no atribuyen a su titular la condición de socio, ni los derechos que le son inherentes, luego se configura como una figura que presenta rasgos de identidad con los títulos participativos en cuanto que medio de inyección de liquidez en la mercantil, pero con una naturaleza fácilmente discernible, pues aunque objetivamente permiten participar en los beneficios de la buena marcha de la sociedad, no asigna ninguna capacidad subjetiva en orden a la intervención en la gestión societaria, ni están sometidos al régimen de transmisión de las participaciones sociales.

El capital del préstamo se integra en el patrimonio de la sociedad, pero no permite afirmar que el prestamista participe de modo inmediato en el patrimonio ostentando un derecho de propiedad alícuota sobre bienes o derechos de la sociedad, sino que lo que titula en todo caso es un derecho de crédito, eventualmente realizable contra el patrimonio, como cualquier acreedor. Esto es, la consideración, como patrimonio contable (fondos propios) lo es a los solos efectos mercantiles de reducción del capital y liquidación de la sociedad, pero la mecánica de la figura invita a pensar que sustantivamente estamos ante una inyección de fondos ajenos que implica para el titular del préstamo una retribución por medio de intereses.

Desde un punto de vista estrictamente fiscal el préstamo participativo permite al prestamista aplicarse una exención por el importe de los intereses para evitar la doble imposición interna que resultaría del gravamen en IS de la entidad prestataria, y en IS o IRPF del prestamista, siempre y cuando éste tenga una participación significativa en la empresa prestataria dentro de los umbrales que hoy marca el art. 21 de Ley 27/2014, del Impuesto de sociedades.

En otro caso, el interés percibido por razón del préstamo participativo no está exento de tributación en cuanto que se considera retribución de fondos ajenos. Quiere esto decir por lo que aquí nos ocupa que la consideración como fondo propio contable surte efectos en el ámbito del impuesto sobre sociedades que grava la renta societaria, o resultado contable positivo, de modo que se declara la exención del rendimiento de dicho préstamo para evitar que resulte doblemente gravado el prestamista con una participación significativa en la sociedad prestataria.

Pero esta regla no es trasladable al marco del impuesto sobre el patrimonio, que recae sobre la titularidad de elementos patrimoniales, consideración que tiene el capital cedido, que no se beneficia de la exención reclamada en cuanto que a efectos fiscales se aplica a la participación en el capital o patrimonio de la sociedad prestataria, que hemos dicho no se acomoda a la mecánica de un préstamo participativo remunerado en cualquier caso con un interés variable, lo que conceptualmente nos ubica en la órbita de la retribución de fondos ajenos.

En síntesis, la equiparación del préstamo participativo al patrimonio contable a los efectos de reducción de capital y liquidación de la sociedad, no altera su naturaleza de contrato de préstamo, ya que en ningún caso se asimila la situación del acreedor a la de los socios de la entidad prestataria.

Establecido el distingo entre las dos figuras, recobra vigencia el mandato del art. 14 de LGT en cuya virtud "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales." Los beneficios fiscales en cuanto excepción a la regla de la generalidad tributaria que consagra el art. 3 de LGT en relación con el art. 31.1 de CE, deben ser objeto de una interpretación restrictiva, de ahí que la ley no permita su extensión analógica, como tampoco es admitida una relajación de las condiciones legales que permiten acceder al beneficio.

El recurso contencioso administrativo debe ser desestimado.

Tercero.

En cuanto al pago de las costas procesales de conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 de LJCA , de acuerdo con su redacción dada en la Ley 37/2011 de medidas de agilización procesal, las costas se impondrán a aquella de las partes que vea enteramente desestimadas sus pretensiones, en nuestro caso la parte recurrente, hasta el límite de 1.500 euros por todos los conceptos (art. 139.3 de LJCA).

Vistos los preceptos legales y demás de general y pertinente aplicación

FALLAMOS

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales D^a. M^a Esther Calvero Toledo, en nombre y representación de Visitacion contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía con sede en Málaga de fecha 30 de noviembre de 2017 que se declara conforme a derecho, con expresa imposición de las costas procesales causadas a cargo de la recurrente hasta el límite de 1.500 euros.

Notifíquese la presente sentencia a las partes haciéndoles saber que contra la misma cabe recurso de casación a preparar por escrito ante esta Sala en el plazo de treinta días a contar desde su notificación en los términos previstos en el art. 89.2 de LJCA .

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN- La anterior sentencia ha sido leída y publicada por los Magistrados que la suscriben estando celebrando audiencia pública de lo que yo la Secretaría. Doy fe.

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.