

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075722

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 1 de octubre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 146/2016

SUMARIO:

IS. Base imponible. Provisión por depreciación de valores mobiliarios. Fondo de Fluctuación de Valores (FFV) de una entidad de crédito. Primera aplicación de la Circular 4/2004. El FFV fue objeto de ajuste positivo en 2004 y en 2005 se practicó un ajuste negativo de aquel importe. La entidad entiende que la consulta DGT V2203/2005, de 31-10-2005 (NFC031129) supeditaba a requisitos contables la deducibilidad del FFV. Sin embargo, es preciso aplicar el art. 12.3. TR Ley IS por lo que la deducibilidad se ve limitada por la diferencia de los valores teóricos contables. **Gastos deducibles. Compras.** El importe del IVA soportado en la compras de bienes que el banco entrega a los clientes como remuneración de sus cuentas no es deducible en el IS, pues son deducibles en el IVA. **Deducción de retenciones. Dividendos de títulos en préstamo de valores.** Los títulos no eran propiedad de la entidad sino cedidas en préstamo por sociedades no residentes. La entidad es depositaria de los títulos y la retención le corresponde al no residente. El préstamo se produce en fechas cercanas al pago del dividendo, limitándose la entidad a mantener en cartera los títulos y devolverlos una vez cobrado el dividendo. Es la entidad prestamista la que percibe materialmente el dividendo y a ella le corresponde la tributación. Se trata de una gestión de cobro, no de un verdadero préstamo. Procede la sanción.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10 y 12.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 7 y 9.

RD 1643/1990 (PGC), Normas de valoración 15.^a y 17.^a.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 183 y 191.

Ley 62/2003 (Ley de medidas fiscales, administrativas y de orden social), disp. adic. decimoctava.

PONENTE:*Doña Concepción Mónica Montero Elena.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000146 /2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00950/2016

Demandante: BANCO POPULAR ESPAÑOL, S.A

Procurador: D^a MARÍA JOSÉ BUENO RAMÍREZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a uno de octubre de dos mil diecinueve.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido BANCO POPULAR ESPAÑOL, S.A, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a María José Bueno Ramírez, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de noviembre de 2015, relativa a Impuesto de Sociedades ejercicios 2005 a 2007, siendo la cuantía del presente recurso de 4.913.282,54 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por BANCO POPULAR ESPAÑOL, S.A, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a María José Bueno Ramírez, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de noviembre de 2015, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que estime el recurso y dicte resolución por la que declare la nulidad de la actuación administrativa en relación a las actuaciones inspectoras iniciadas respecto del Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2005 y 2007 y todos los actos relativos a la misma.

Segundo.

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, con imposición de costas a la recurrente.

Tercero.

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, tenidos por unidos los documentos, y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día diecinueve de septiembre de dos mil diecinueve, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

Cuarto.

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

Primero.

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de noviembre de 2015.

Son antecedentes del presente recurso:

1.- En fecha 02/06/2010 fueron iniciadas actuaciones inspectoras respecto de la reclamante por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 a 2017. Como resultado de la comprobación, fue incoada el acta de disconformidad no 72110194 en fecha 02/07/2012.

2.- Se practican ajustes al resultado contable derivados de la eliminación del Fondo de Fluctuación de Valores (correspondiente a las participaciones de Popular Banca Privada SA y de Sistemas 4B SA), consecuencia de la transición de las normas contenidas en la Circular del Banco de España 4/1991 a la Circular 4/2004, y en función del deterioro de los valores mencionados de conformidad con lo dispuesto en la norma fiscal, artículo 12.3 del TRUS.

3.- En consonancia con el Acta de IVA incoada, se aumenta la base imponible de los ejercicios 2005, 2006 y 2007 en el importe de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de los bienes que constituyen retribuciones en especie a clientes, por tratarse de cuotas deducibles en aquel impuesto que no deben incorporarse como mayor coste de las compras, tal y como se deduce de la norma de valoración 17a del Plan General de Contabilidad de 1990.

4.- En relación con las deducciones en la cuota: La entidad durante el ejercicio 2005 ha percibido dividendos correspondientes a acciones recibidas a título de préstamo, siendo las entidades prestamistas entidades no residentes en España. La inspección minorra las retenciones soportadas en dividendos de acciones prestadas por entidades no residentes deducidas por el sujeto pasivo, por entender que el objeto de las operaciones realizadas por las partes ha sido el encargo al obligado tributario de la gestión de cobro de dividendos por cuenta ajena a cambio de una remuneración que es la que finalmente se somete a tributación por el Impuesto sobre Sociedades.

Segundo.

La primera cuestión es la referida a la regularización practicada por la inspección respecto de la eliminación de los Fondos de fluctuación de valores de una cuenta de participación en Empresas del Grupo: asiento de primera aplicación de la Circular del Banco de España 4/2004.

La controversia entre el obligado tributario y la Administración reside en que la entidad considera que el asiento de primera aplicación para eliminar el Fondo de Fluctuación de Valores de las participaciones que nos ocupan con abono a la cuenta de Cartera, en virtud de las contestaciones con carácter vinculante de la Dirección General de Tributos a las consultas V 2203-05 y V 2204-05, y dado que la dotación a dicho Fondo no fue deducible puesto que se practicó un ajuste positivo, provoca automáticamente un ajuste negativo sobre el Resultado Contable del ejercicio 2005, por el importe abonado a la cuenta de Cartera; en tanto que la Inspección entiende que, en cualquier caso, resulta aplicable el artículo 12.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de

marzo, por lo que cualquiera que fuese el importe de la provisión por depreciación de cartera o del denominado Fondo de Fluctuación de Valores que hubiera resultado proceder registrar contablemente, la deducibilidad fiscal de la misma se ve limitada a la diferencia de valores teóricos contables, una vez tenidas en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones.

En opinión de la demandante, la DGT supedita la deducibilidad exclusivamente a requisitos contables, y por esa razón sólo hace referencia a la aplicación de los "nuevos criterios contables" y a que la pérdida se hubiese integrado en el "resultado contable", y no hace mención alguna al artículo 12.3 del TRLIS, en contra de lo que se pretende en el acta de inspección y en el acuerdo de liquidación y en la resolución del TEAC. De ello deduce que tal artículo no es de aplicación.

Debemos tener en cuenta que el artículo 10.3 del TRLIS establece que:

"3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta 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."

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades se calculará a partir del resultado contable derivado de aplicar las normas contenidas en la Circular 4/2004, corregido en los preceptos establecidos expresamente en el TRLIS.

Y es incuestionable, que entre tales preceptos se encuentra el artículo 12.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004.

El citado precepto dispone:

"La deducción en concepto de dotación por depreciación de los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no coticen en un mercado secundario organizado no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en los términos de la legislación mercantil.

Para determinar la diferencia a que se refiere el párrafo anterior, se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente.

No serán deducibles las dotaciones correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza la dotación en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, ni las concernientes a valores representativos del capital social del propio sujeto pasivo."

Precisamente lo anterior es lo declarado por la Consulta Vinculante V2203-05, que señala:

"1º. Si el resultado contable que se deriva de la aplicación de la Circular 4/2004, del Banco de España, es el que debe ser tenido en cuenta a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), establece que:

"3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta 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."

Por su parte, el apartado 2 de la norma primera de la Circular 4/2004 establece que las normas contenidas en la misma constituyen el desarrollo y adaptación al sector de entidades de crédito de las normas contables establecidas en el Código de Comercio, la ley de Sociedades Anónimas y la normativa legal específica que, en su caso, sea de aplicación a dichas entidades. Asimismo, la norma décima de la Circular 4/2004 establece

la hipótesis del devengo para elaborar los estados financieros, siendo dicho criterio el establecido en el TRLIS para la imputación de ingresos y gastos.

En consecuencia, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se calculará a partir del resultado contable derivado de aplicar las normas contenidas en la Circular 4/2004, corregido en los preceptos establecidos expresamente en el TRLIS."

En el mismo sentido se pronuncia la Consulta Vinculante V2204-05.

Por lo tanto, la aplicación del artículo 12.3 del RDL 4/2004 no solo no se opone a las Consultas Vinculantes de referencia, sino que, además, de su contenido resulta ineludible su aplicación.

La Administración actuó correctamente al aplicar el citado precepto.

Tercero.

La segunda cuestión planteada reside en la deducción del gasto que corresponde a las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de regalos entregados a clientes.

El Banco Popular durante los ejercicios 2005, 2006 y 2007 satisfizo a sus clientes diversas remuneraciones en especie, sin repercutir ni ingresar el IVA por las correspondientes entregas y sin deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones de dichos bienes.

A efectos del impuesto sobre sociedades, las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes se integran en el resultado contable como mayor coste a través de la cuenta de "Pérdidas y Ganancias" 1079 "IP Retribuciones Especie Capital Mobiliario Residentes".

La Inspección ha considerado que las operaciones de entregas a los clientes de este tipo de bienes son operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, si bien, por la aplicación de la prorrata especial, considera íntegramente deducibles las cuotas soportadas por la entidad en la adquisición de tales bienes. Por tal razón, la inspección incrementa las bases imponibles en los importes de ese IVA soportado, ya que se trata de cuotas deducibles en dicho impuesto que no deben incorporarse como mayor coste de las compras.

La Entidad, sin embargo, ha considerado que las operaciones de entregas a los clientes de este tipo de bienes eran operaciones no sujetas, de manera que el IVA soportado en su adquisición no era deducible.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, establece:

"No estarán sujetas al impuesto: (...)

7.2.º Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por muestras de mercancías los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, sólo puedan utilizarse en fines de promoción (...).

7.º Las operaciones previstas en el artículo 9, número 1.º y en el artículo 12, números 1.º y 2.º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones."

El artículo 9.1, dispone:

"1.º El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.

b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

c) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional."

Las operaciones de remuneración en especie, se encuentran sujetas y no exentas dado lo dispuesto en los artículos anteriores.

De las disposiciones anteriores resulta que estas operaciones se encuentran sujetas pues no son ni entregas gratuitas ni autoconsumo y, por lo tanto, la sujeción se determina por el artículo 4 de la Ley 72/1992, sin que se prevea exención alguna.

Al calcular el coste de adquisición de los bienes, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, la determinación de si debe computar o no el IVA deducible soportado en esas adquisiciones, se resuelve atendiendo a la normativa contable aplicable:

1.- norma de valoración 17 del Plan General de Contabilidad de 1990 que establece como regla en la contabilización de la compra de mercaderías y demás bienes:

"a) Los gastos de las compras, incluidos los transportes y los impuestos que recaigan sobre las adquisiciones, con exclusión del IVA soportado deducible, se cargarán en la respectiva cuanta del subgrupo 6. ",

2.- norma 15 del mismo Plan dispone:

"El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes de inversión o del circulante, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto"

El coste en el que incurriría el banco por la existencia de un IVA devengado que no es posible trasladar a la clientela, como se afirma en la demanda, no puede integrar en coste de adquisición, porque el IVA pudo y debió repercutirse o deducirse, y por tanto no tiene el carácter de no deducible que determina la norma 15 antes señalada.

Que la asunción de la cuota de IVA soportada en la adquisición de bienes destinados a remuneración de clientes sea o no voluntaria es irrelevante. La cuota debe ser repercutida por tratarse de operaciones sujetas y no exentas del IVA, o, en su caso deducidas, y esta es una regulación tributaria no disponible para las partes, por tanto, las normas reguladoras del IVA deben aplicarse con independencia de la voluntad o acuerdos de las partes.

Cuarto.

Por último, respecto a la liquidación, se plantea el tercer motivo de regularización. El obligado tributario ha deducido de la cuota del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, las retenciones practicadas por los dividendos percibidos de acciones emitidas por sociedades residentes en España y cotizadas en la Bolsa española, por importe de 1.463.546,70 €.

Dichas acciones no eran propiedad de la reclamante en el momento de la distribución del dividendo, sino que las tenía a título de préstamo, siendo en todos los casos la propietaria y prestamista de los valores una entidad no residente en España.

La inspección considera que, en el presente caso, la única causa constatable para cada una de las partes es el cobro del dividendo y no la utilización de los valores, por lo que, atendiendo a la verdadera naturaleza de las operaciones realizadas y al amparo de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley General Tributaria, la operación fue calificada de mera gestión de cobro del dividendo por cuenta ajena de la entidad no residente.

Las conclusiones a las que llega la Inspección, tras analizar los flujos de efectivo cuyo detalle se contiene en el informe de la inspección, referido a 12 operaciones con los importes generados (ingresos y gastos) para el prestatario y el prestamista en cada una de ellas, son las siguientes:

1.- El dividendo satisfecho por la entidad emisora de las acciones corresponde a una entidad no residente y, por lo tanto, las retenciones practicadas también le corresponden al no residente.

2.- La entidad gestora: depositaria de los valores, en este caso Banco Popular, debe, comunicar a la entidad pagadora la aplicación del tipo de retención que resulta procedente según el Convenio para evitar la doble

imposición aplicable por residencia del no residente. (ORDEN de 13 de abril de 2000 por la que se establece el procedimiento para hacer efectiva la práctica de retención al tipo que corresponda en cada caso, o la exclusión de retención, sobre los intereses y los dividendos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por contribuyentes del IRNR derivados de la emisión de valores negociables, a excepción de determinados valores de la Deuda Pública).

3.- -De no producirse dicha comunicación, comunicación que no hizo el Banco Popular al considerar tales dividendos como propios, es el obligado tributario no residente quien está obligado a declarar la renta obtenida en España (dividendo) y solicitar, si procede, la devolución del exceso de retención practicado.

La cuestión consiste en determinar si procede o no la deducción aplicada por el obligado tributario en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, del ejercicio 2005, respecto de las retenciones practicadas sobre el importe de los dividendos.

La disposición adicional decimoctava sobre el régimen fiscal de determinados préstamos de valores, de la Ley Ley 62/2003 dispone:

"a) Tratamiento para el prestamista: (...)

2.º La remuneración del préstamo, así como el importe de las compensaciones por los derechos económicos que se deriven de los valores prestados durante la vigencia del préstamo, tendrán para el prestamista la consideración de rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 23 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

No obstante, los importes de las compensaciones por la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, por reducciones de capital con devolución de aportaciones o por derechos de suscripción preferente o de asignación gratuita generados durante la duración del préstamo, tendrán para el prestamista el tratamiento que corresponda conforme a su imposición personal y se imputarán en el mismo momento en que tenga lugar la distribución de la prima, la devolución de la aportación o el reconocimiento del derecho de suscripción o de asignación gratuita por la entidad emisora de los valores.

3.º Para la aplicación al prestamista de las exenciones o deducciones establecidas en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se entenderá que el porcentaje de participación y el tiempo de tenencia en cartera no se ven alterados por las operaciones de préstamo de valores.

4.º La provisión por depreciación de la cuenta deudora que sustituya a los valores prestados será deducible en las condiciones fijadas por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para la deducción de la provisión por depreciación de dichos valores."

Y continua:

"b) Tratamiento para el prestatario:

1.º Los dividendos, participaciones en beneficios y demás rendimientos derivados de los valores tomados en préstamo se integrarán en la renta del prestatario.

2.º Tendrá la consideración de rendimiento del capital mobiliario derivado de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, la totalidad del importe percibido por el prestatario con ocasión de una distribución de la prima de emisión o de una reducción de capital con devolución de aportaciones que afecte a los valores prestados, o su valor de mercado si fuera en especie.

Asimismo, el prestatario deberá integrar en su imposición personal, por el mismo concepto, el valor de mercado correspondiente a los derechos de suscripción o asignación gratuita adjudicados con ocasión de una ampliación de capital.

3.º Cuando el prestatario deba compensar al prestamista por los derechos económicos derivados de los valores prestados, la compensación efectivamente satisfecha tendrá la consideración de gasto financiero, con el tratamiento que corresponda de acuerdo con su imposición personal.

4.º En relación a las rentas derivadas de los valores tomados en préstamo, el prestatario tendrá derecho a la aplicación de las exenciones o deducciones establecidas en su imposición personal, en los términos previstos en su normativa, teniendo en cuenta las siguientes particularidades:

Que en la fecha de realización del préstamo el prestamista cumpliera los requisitos establecidos por su normativa para la aplicación de cada una de ellas.

Si de acuerdo con lo señalado anteriormente, procediera la aplicación de la deducción por doble imposición interna la misma se calculará utilizando el menor de los tipos impositivos correspondientes a la entidad prestamista o a la prestataria.

Las mismas reglas se aplicarán a quienes hayan adquirido los valores al prestatario y se encuentren en alguno de los casos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio respecto de él o del prestamista.

A los exclusivos efectos de lo previsto en el número 5.º siguiente y en los artículos 23.1.b) y 28.4.d) de las Leyes de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, respectivamente, las operaciones de préstamo de valores tendrán la consideración de adquisiciones y transmisiones. (...)"

La administración aprecia, del análisis en su conjunto de las operaciones realizadas por la entidad recurrente, que las operaciones de cesión de valores y devolución se realizan únicamente con la finalidad de trasladar el cobro del dividendo a la entidad residente, minorando la carga fiscal que correspondería a la entidad no residente de pagarse a ella directamente el dividendo. Tiene en cuenta la Inspección, que el préstamo de los valores se produce en fechas cercanas al pago del dividendo, no realizando operación alguna con dichos valores mientras está en poder de los mismos, limitándose la entidad residente a mantenerlos en la cartera y devolverlos una vez que ha cobrado el dividendo.

Por lo tanto, la cuestión no radica en si la entidad no residente tributó o no, como parece reflejarse en la demanda, sino que lo que afirma la Administración, es que el dividendo lo percibe materialmente la entidad prestamista y por ello, a ella le corresponde la tributación correspondiente, lo que hace imposible que la actora deduzca en el Impuesto sobre Sociedades, la cuota tributaria correspondiente.

No podemos aceptar la afirmación contenida en la demanda, en orden a que la recurrente sufriría un claro perjuicio ya que habría soportado la retención practicada por parte del pagador de las rentas y no podría deducírsela de la cuota, porque, si, como se ha acreditado por la Administración (y no existe elemento probatorio que desvirtúe esta afirmación), es la entidad prestamista no residente la que percibe materialmente el dividendo (la recurrente actúa como gestora), y por ello, la que soporta la carga tributaria.

Así las cosas, la Administración aplica el artículo 13 de la Ley 58/2003, que 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."

A partir de tal precepto, la Administración concluye que las relaciones económicas entre las partes, hacen imposible calificar la operación como préstamo de valores, y constituye, en realidad, un mandato de gestión de cobro, aún con apariencia de préstamo.

Desde el análisis de la operativa antes descrita, que resulta del expediente y que no ha sido desvirtuada por la recurrente, no podemos llegar a una conclusión distinta a la que sostiene la Administración.

Por tal razón:

1.- Las consecuencias tributarias son las propias de la percepción del dividendo por la entidad no residente, sin perjuicio de una comisión para la entidad residente (que tendrá el tratamiento correspondiente a los ingresos a efectos tributarios)

2.- Al no ser la actora el sujeto pasivo del impuesto, no puede desgravarse en el Impuesto de Sociedades, una cuota que realmente no ha soportado. Y ello nada tiene que ver con la regularización de la entidad no residente, porque nunca la cuota retenida podrá ser deducida por la actora, ya que no ha soportado la carga tributaria por no ser la perceptora del dividendo que dio lugar a la deducción.

Y por la misma razón, no podemos entender que existe trato discriminatorio respecto a la no residente, porque la situación jurídica tributaria de ambas entidades es radicalmente diferente, la entidad no residente es

sujeto pasivo y soporta el Impuesto, y la entidad residente actora, no es sujeto pasivo y no soporta el Impuesto sobre el dividendo.

La Administración no ha calificado la operativa de simulación, sino que ha procedido a dar a la operación, por aplicación del artículo 13 de LGT, el tratamiento tributario que corresponde según la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado.

Y la real naturaleza de la operación que nos ocupa es la de gestión de cobro, articulada sobre una relación de préstamo.

Quinto.

Respecto a la sanción, las operaciones que son objeto de sanción se refieren a las adquisiciones de acciones por parte de Banco Popular Español SA a entidades no residentes en España. A juicio de la Inspección, cada una de las operaciones de contado y de plazo realizadas, no pueden considerarse de manera aislada, como si cada una de ellas constituyese un negocio jurídico independiente, dado que la utilización de la forma contractual de la compraventa de acciones, combinada con la contratación de instrumentos derivados, en cualquiera de sus formas, se revela como un mero instrumento, ya que la intención de las partes no fue transmitir las acciones, sino residenciarlas temporalmente en sede de Banco Popular Español, SA, a los efectos de cobrar el dividendo correspondiente y seguidamente revenderlas a las mismas entidades no residentes, generando una minusvalía y evitando así la tributación de estas entidades no residentes por el Impuesto sobre la Renta de no residentes, a la par que Banco Popular se deduce unas retenciones y deducciones por doble imposición de dividendos indebidas.

Se imputa a la actora la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una correcta autoliquidación. Efectivamente, la falta de ingreso del Impuesto sobre Sociedades en sede de la reclamante deriva de que, si el dividendo satisfecho por la entidad emisora de las acciones corresponde a una entidad no residente, las retenciones practicadas también le corresponden a la no residente, no pudiendo en consecuencia ser deducidas por la entidad reclamante.

Por otra parte, la recurrente actuó de forma que diversas entidades no residente eludieran el pago de los correspondientes impuestos.

La acción es, por lo tanto, típica.

Fuera de toda duda que el elemento subjetivo de la infracción tributaria debe concurrir para exigir responsabilidad infractora e imponer la correspondiente sanción.

Ello resulta claro de la dicción literal del artículo 183.1 de la Ley 58/2003, son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia..., y lo era, también, bajo la vigencia de la regulación anterior, pues el principio de culpabilidad es estructural del Derecho Administrativo Sancionador.

En relación con la cuestión de la culpabilidad, el Tribunal Supremo ha declarado en su sentencia de 12 de marzo de 2012, Recurso de Casación 3562/2008:

"De otra parte, se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que la resolución judicial viene a prescindir pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. No se puede sancionar por el mero resultado y a virtud de razonamientos apodícticos; es imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y a las pruebas de las que ésta se infiere.

No basta, como hace la sentencia de instancia, con consignar una serie de sentencias del Tribunal Supremo o del Tribunal Constitucional relativas a que la culpabilidad opera como elemento esencial del reproche sancionador y que el contribuyente actuó al menos negligentemente. Esas motivaciones resultan absolutamente insuficientes en cuanto no se refieren a circunstancias del caso concreto de las que se deduzca el carácter irrazonable y negligente de la conducta seguida por el sujeto pasivo."

En el mismo sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2015, Recurso de Casación 645/2013, en la que podemos leer:

"Hemos declarado, muchas veces, está claro que, sin éxito, pero hemos de insistir en ello por imperativos constitucionales, que "liquidar no es sancionar". De tal modo que, la trasgresión del Ordenamiento Jurídico que toda regularización tributaria comporta, si no se anuda a ella, entre otros requisitos, el de la culpabilidad, no

acarrea la imposición de sanción. Por eso, todos los mecanismos que vinculan a la trasgresión la sanción automática han de reputarse contrarios a derecho. Esto explica que de las múltiples trasgresiones que se producen en todos los ámbitos del Ordenamiento Jurídico diariamente sólo una mínima parte son objeto de sanción. El Derecho Tributario no puede, ni debe, ser una excepción.

También hemos dicho, y con el mismo escaso éxito, que cuanto más objetivos son los tipos infractores más difícil es la prueba del elemento culpabilístico, pues el órgano sancionador tiende a asimilar la antijuridicidad de la conducta con la culpabilidad, anudando automáticamente a la mera "acción" la culpabilidad. Tampoco es ello así porque los tipos objetivos también requieren la valoración de la culpabilidad. El medio de llegar a esa conclusión culpabilística exige un requerimiento específico del órgano sancionador al infractor destinado a que ofrezca una explicación de la conducta seguida. A la vista de la respuesta se estará en condiciones, normalmente, de hacer un pronunciamiento sobre la entidad de la culpabilidad que se aprecia, pero lo que no ofrece dudas es que por muy objetiva y evidente que sea la trasgresión si no hay valoración culpabilística la sanción es improcedente."

Por una parte, la Administración afirma que la situación de elusión impositiva no se habría producido, si Banco Popular Español, SA y las entidades no residentes, no hubieran planificado de antemano las operaciones para que ello sucediera del modo descrito, a través, de lo que en el argot de los mercados se denomina "operaciones contratadas por aplicaciones". La planificación pone de manifiesto una intención de búsqueda de unos determinados efectos tributarios.

Respecto a la actora, ésta operativa lleva a aplicar en sus autoliquidaciones, una deducción por doble imposición interna en el Impuesto sobre Sociedades que no le corresponde (no ha soportado la cuota deducida).

Pero, además, hizo posible que las entidades no residentes dejaran de cumplir con sus obligaciones tributarias. El objetivo perseguido por las partes intervinientes en la realización de las operaciones que nos ocupan, era residenciar el dividendo de fuente española -renta sujeta y gravada en España- en sede de las entidades no residentes, si bien reconvertida en otro tipo de renta, ganancias de patrimonio -rentas exentas de tributación en España -, lo que se traduce en definitiva en un perjuicio para el Tesoro Público, que ha visto minorados sus ingresos tributarios en el Impuesto sobre la Renta de No residentes, que recae sobre los dividendos de fuente española.

Esta operativa no hubiese sido posible sin la participación de la entidad recurrente.

De lo razonado anteriormente resulta la desestimación del presente recurso.

Quinto.

Por lo expuesto, procede imposición de costas a la actora, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es desestimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por BANCO POPULAR ESPAÑOL, S.A. y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a María José Bueno Ramírez, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de noviembre de 2015, debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos confirmarla y la confirmamos, con imposición de costas a la recurrente.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que 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 y 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; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, 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.