

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075958

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 11 de noviembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 363/2016

SUMARIO:

IS. Exenciones. Rentas obtenidas en el extranjero. Convenio con Brasil. Juros brasileños. El TS [Vid., SSTs de 16 de marzo de 2016, recurso n.º 1130/2014, (NFJ062303), y de 10 de diciembre de 2016, recurso n.º 3049/2015 (NFJ065187)] ha declarado que la naturaleza de los juros brasileños no es la de intereses, sino de dividendos, por lo que se encuentran exentos y se estima el recurso. **Amortización del inmovilizado inmaterial. Concesión administrativa.** La entidad es titular de una concesión para la construcción de un almacén de hidrocarburos en el puerto. Para la ampliación del almacén se concedió una modificación de la concesión para incluir una instalación de biocombustibles, que se aprobó en 2007, ampliándose el plazo de la concesión 5 años. La entidad se comprometió a aportar una cantidad, una parte se registró en 2007 como gasto extraordinario y otra como provisión. La planta no se construyó en el plazo fijado y en 2012 la entidad renunció a la construcción. La entidad considera que hay dos acuerdos: uno referido a la concesión y otro de colaboración en la construcción, lo que justifica que fuese dotada la provisión. Sin embargo, para la Administración la cantidad a aportar se vincula a la ampliación de la concesión, por lo que procede su amortización durante un plazo que no puede exceder del periodo concesional. Tiene razón la Administración, la aportación se considera mayor valor de la concesión y si la entidad entendía que había sufrido un deterioro tenía que haber dotado la pérdida cuando se renunció en 2012 a la construcción. **Gastos deducibles. Correlación con los ingresos. Cuentas en participación.** Servicios de consultor relacionados con la puesta en marcha de unos depósitos, negocio para el que suscribió un contrato de cuentas en participación con otra entidad. Los gastos son imputables a la sociedad participada y no son deducibles por la actora, pues los servicios benefician directamente a aquella entidad. **Gastos financieros. Préstamo participativo.** La matriz luxemburguesa otorgó un préstamo participativo a la filial española en el que las condiciones (tenía un plazo de 20 años pero no empezaba a contar sino desde que se elevase a documentos público y se podía acordar en cualquier momento la conversión en acciones, lo que ocurrirá cuando decida la matriz al ostentar el 100% de la filial). Se trata de una operación que simula un préstamo participativo cuando en realidad es una aportación a los fondos propios de la participada [Vid., STS de 27 de septiembre de 2013, recurso n.º 1255/2011 (NFJ052297)]. Procede la sanción respecto a los gastos del consultor y los gastos financieros, pero no respecto a la aportación a la concesión.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 14, 21 y 31.

Convenio de 14 de noviembre de 1974 (Convenio con Brasil), arts. 23 y 26.

Resolución ICAC 21 de enero de 1992 (Valoración del inmovilizado inmaterial).

Código Civil, art. 1.274.

Ley 230/1963 (LGT), art. 114.

PONENTE:*Don Manuel Fernández-Lomana García.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000363 /2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02998/2016

Demandante: DECAL ESPAÑA SA

Procurador: NOEL DE DORREMOCHEA GUIOT

Letrado: MONSERRAT PASTOR MORENO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a once de noviembre de dos mil diecinueve.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 363/2016 seguido a instancia de DECAL ESPAÑA SA, que comparecen representadas por el Procurador D. Noel De Dorremochea Guiot y asistido por Letrado D^a. Monserrat Pastor Moreno, contra las Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2016 (RG 1986/13 y 3673/13); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 1.710.955,63 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 13 de junio de 2016 se interpuso recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 4 de noviembre de 2016. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 17 de noviembre de 2016.

Tercero.

Se admitió la prueba instada. Se presentaron escritos de conclusiones los días 22 de diciembre de 2016 y 17 de enero de 2017. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 31 de octubre de 2019.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Sobre la Resolución recurrida.**

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2016 (RG 1986/13 y 3673/13), que desestimó el recurso contra el Acuerdo de liquidación por el concepto IS ejercicios 2007 y 2008 y contra la Resolución sancionadora.

Los motivos de impugnación son:

- 1.- Aplicación de la exención para evitar la doble imposición económico internacional del art 21 del TRLIS a los dividendos percibidos de la sociedad DECAL BRASIL LTDA. -p. 7 a 28 de la demanda-
- 2.- Deducibilidad de los gastos incurridos en los ejercicios 2007 y 2008 en la construcción del nuevo atraque del puerto de Barcelona -p. 28 a 42-
- 3.- Consideración como deducibles de los gastos correspondientes a los servicios del consultor. D. Fulgencio -p 43 a 58-
- 4.- Deducibilidad de los gastos financieros derivados del préstamo participativo de fecha 12 de marzo de 2007 -p. 58 a 70-
- 5.- Improcedencia de las sanciones impuestas -p. 70 a 89-

Segundo. Sobre la exención para evitar la doble imposición económico internacional del art 21 del TRLIS a los dividendos percibidos de la sociedad DECAL BRASIL LTDA.

A.- El TEAC resume la regularización efectuada en las p. 4 y ss. de su resolución.

Así, en el ejercicio 2007, la entidad contabilizó como ingresos financieros en la cuenta "Dividendos Brasil" un importe de 357.383,51 €, correspondiente a los "juros" que había recibido de su filial brasileña DECAL BRASIL, LTDA (su participación es de un 67,23%). Y en su autoliquidación del IS del indicado ejercicio practicó un ajuste extracontable negativo por ese mismo importe, al entender que era de aplicación el art 21 del TRLIS. En suma, no integró dicha renta en su base imponible (BI).

La inspección entendió que tales importes no eran "dividendos", sino "intereses", por lo que rechazó la aplicación del art 21 del TRLIS; no obstante entendió que existía doble imposición jurídica internacional, al tratarse de rendimientos sometidos a retención en la fuente - arts 31 TRLIS y 23 del Convenio entre el Estado Español y la república Federativa de Brasil-. Lo que se tradujo en el incremento de la BI en la suma de 357.383,51 € y la aplicación de una deducción para evitar la doble imposición internacional de 71.476,70 €, correspondiente al resultado de aplicar sobre los 357.383,51 € el tipo de gravamen del 20% (impuesto que se entiende satisfecho en Brasil), al ser menor que el 32,50%, que era el tipo de gravamen impuesto en España.

El TEAC analiza con detalle la cuestión en las p. 20 a 47, llegando a la conclusión de que la naturaleza jurídica de los "juros" brasileños no es la de dividendo, lo que se traduce en la inaplicación del art 21 del TRLIS -p 47-. El propio TEAC en la p. 31 explica que no ignora que la SAN (2ª) de 27 de febrero de 2015 (Rec. 232/2011), sostiene la tesis contraria, pero como dicha sentencia se encontraba recurrida en casación, el TEAC mantuvo su criterio frente al de esta Sala.

B.- La SAN (2ª) de 27 de febrero de 2015 (Rec. 232/2011), en efecto recurrida ante el Tribunal Supremo, fue confirmada por la STS de 16 de marzo de 2016 (Rec. 1130/2014). Esta última sentencia afirma que " los JSCP equivalen a una distribución de beneficios, sin que puedan considerarse intereses, en la medida en que no remuneran cantidades en préstamos ni se calculan sobre el principal pendiente de un crédito. Por el contrario,

proceden de la existencia de beneficios de la filial brasileña y el título que da derecho a su percepción es la participación de socio en el capital social mediante la tenencia de acciones. Por consiguiente, resulta acertado el criterio de la Sala de instancia cuando entiende que, como distribución de beneficios, resultan incluíbles en el concepto de dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el mencionado artículo 21 TRLIS".

Procede, por lo tanto, estimar el motivo, pues la decisión del TEAC contraviene lo resuelto por el Tribunal Supremo. Criterio que ha sido reiterado por la STS de 15 de diciembre de 2016 (Rec. 3949/2015), confirmando la SAN (2ª) de 22 de octubre de 2015 (Rec. 463/2012).

Por lo demás, se cumplen los requisitos del art 21 del TRLIS, lo que por otra parte no ha sido objeto de debate, pues la participación es del 67,23% y la entidad participada ha estado gravada por " un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa".

Entendiéndose " cumplido este [último] requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información" -art 21.1.b) TRLIS-. Estableciendo el art 26 CDI la cláusula de intercambio de información.

Siendo conveniente indicar en que la indicada presunción, inicialmente iuris tantum, pasó a ser iuris et de iure, con arreglo a lo dispuesto por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, siendo aplicable dicha norma a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2004. Recuérdese que enjuiciamos los ejercicios 2007 y 2008, por lo que en nuestro caso opera la presunción iuris et de iure.

Repárese, además, en que lo pretendido por el legislador en el art 21 TRLIS fue no sólo eliminar la doble imposición, sino también impulsar la internacionalización de las empresas españolas, fomentando la inversión en el extranjero y su repatriación -quot; neutralidad en la importación de capitales"-, sin que las diferencias entre el impuesto de sociedades del Estado de residencia de la filial y el impuesto de sociedades de la matriz, puedan afectar a la aplicación de la exención. Permitiéndose la repatriación de los dividendos sin coste fiscal en el Estado de residencia de la matriz, de aquí la configuración de la presunción como iuris et de iure y el juego de la misma cuando España tenga suscrito un Convenio con el Estado de residencia de la filial, siempre que contenga cláusula de intercambio de información, como ocurre en el que caso que enjuiciamos.

El motivo se estima.

Tercero. *Sobre la deducibilidad de los gastos incurridos en los ejercicios 2007 y 2008 en la construcción del nuevo atraque del puerto de Barcelona.*

A.- Como se expone en la p. 55 del Acuerdo de liquidación, nadie discute que en el ejercicio 2010 DECAL abono al Puerto de Barcelona (APB) la cantidad de 2.000.000 €, más el 18% de IVA. Y " que la entidad podrá deducirse ese importe de sus ingresos a la hora de determinar su renta gravable por el IS es algo que nadie pone en duda".

El problema es determinar cuándo puede producirse dicha deducción. Para la sociedad la deducción era posible en los ejercicios 2007, 2008 y 2009. Mientras que la para el Acuerdo de liquidación la amortización " podría haber comenzado cuando se hubiese perfeccionado lo que causó la obligación de pagar, que no fue otra cosa que modificar el título concesional" y, en todo caso, " la deducibilidad se ubicaría íntegramente en el ejercicio 2012", cuando de manera irreversible quedó claro que no se materializaría la modificación del título concesional, lo que nunca pudo ocurrir en los ejercicios 2007, 2008 y 2009 -p.59 del Acuerdo de liquidación-.

B.- En las p. 19 y ss. del acta de disconformidad se describe lo ocurrido y el alcance de la discrepancia.

1.- El inmovilizado de la sociedad, según las Memorias de la entidad en 2008, se sitúa en los terrenos concedidos por las Autoridades Portuarias de Barcelona y Huelva, estando prevista como fecha de reversión en Barcelona de 13 octubre de 2023 -luego explicaremos la razón por la que se hizo tal afirmación en la Memoria- y el 10 de noviembre de 2028 en Huelva. Indicándose que " las autoridades portuarias otorgaron ampliaciones por un periodo de cinco años, en virtud de las inversiones que la sociedad está realizando en los mencionados terrenos, que ya están consideradas en las fechas de reversión indicadas anteriormente".

2.- DECAL era y es titular de una concesión administrativa en el muelle de inflamables de Barcelona, otorgada el 3 de octubre de 1988, por un periodo de 30 años, destinada a la construcción de una instalación para el almacenamiento de hidrocarburos, sus derivados y otros productos compatibles. Por lo tanto, la concesión vencía en el año 2018.

3.- La Autoridad Portuaria de Barcelona (APB) era consciente de la saturación de los 6 atraques públicos en el muelle de inflamables y pretendía ampliar la capacidad de las instalaciones. El problema era que para acometer dicha obra necesitaba 7,5 millones € y dado el volumen de inversiones que se tenía previsto acometer por la APB hasta el año 2008, lo prudente era demorar la construcción " a menos que la iniciativa privada colaborase en su financiación mediante la aportación de fondos". Constando que, entre otras, DECAL había mostrado su interés " porque se aceleren las obras del nuevo atraque, comprometiéndose a aportar...una cantidad adicional...de 2 millones € para la ejecución de la obra".

4.- En concreto, mediante escrito de 15 de mayo de 2007, DECAL solicitó la " modificación de la concesión administrativa". En dicho escrito DECAL indicaba que EUROPEAN BIOFUELS 012 SL (EBF), precisaba disponer terrenos en el puerto de Barcelona, para construir una instalación especializada para la producción de éter etílico, actividad que realizada por BEF se llevaría a cabo a través de las instalaciones de almacenamiento de DECAL.

El objeto de la concesión de DECAL es compatible con el almacenamiento de biodiesel, excepto con la construcción de una planta de producción de biodiesel, por lo que se pedía modificar el objeto de la concesión de DECAL, para incluir en ella la " construcción y explotación de una instalación de producción de biocombustibles". Se pedía, además, que el plazo de la concesión se ampliase 5 años -la concesión pasaría así en el año 2023, tal y como se indicaba en la Memoria de 2008-.

Añadiéndose que "estando prevista la ejecución por la APB de las obras de construcción de un nuevo atraque exterior del muelle de inflamables, DECAL, estaría dispuesta a contribuir a financiar dichas obras hasta un importe máximo de 2 millones de euros, siempre y cuando se accediera por la APB a la ampliación del plazo actual de treinta años en otros cinco adicionales".

5.- El 26 de septiembre de 2007, el Consejo de Administración de la APB aprobó la petición de DECAL.

Se razonaba que teniendo en cuenta el plazo actual que restaba a la concesión -11 años-, el levado periodo necesario para la ejecución de la obra de la planta de biodiesel -2 años-, el volumen de inversión que requiere la misma -28 millones €-, así como la propuesta de colaboración realizada por DECAL para la financiación del nuevo atraque -2 millones €-, se consideraba razonable ampliar el plazo de la concesión por 5 años.

Se aprobaba en consecuencia el proyecto presentado por DECAL. Modificándose del objeto de la concesión, que pasaba a regirse por un nuevo pliego de condiciones. Se autorizaba la cesión del derecho de superficie de la concesión titularidad de DECAL a EB. Y, por último, se " aceptaba el compromiso asumido por DECAL ESPAÑA SA consistente en colaborar a las obras de construcción de un nuevo atraque en el muelle de inflamables por un importe de 2.000.000 €". En relación con este punto se añadía que " a la finalización de las obras de construcción del nuevo atraque y de la canalización que una el mismo con el foso de tuberías....,prevista para el año 2008, la APB emitirá a la empresa concesionaria, una factura en concepto de Colaboración en la construcción del nuevo atraque muelle inflamables, por importe de 2.000.000 €, más IVA, para repercutir parte del coste de dicha obra. En otro caso, la factura se emitirá por la APB como más tarde el 31 de diciembre de 2010".

En el pliego de condiciones se hacía constar que:

-El plazo de la concesión finalizará el 13 de octubre de 2018, ampliándose automáticamente el mismo por cinco años adicionales, hasta el 13 de octubre de 2023, cuando finalicen las obras descritas en el proyecto básico de EFB.

-Si el concesionario incumpliese el plazo de terminación de las obras....sin causa justificada a juicio de la APB, no procederá la prórroga de la concesión.

- El concesionario colaborará en las obras de construcción de un nuevo atraque en el muelle de inflamables por un coste de 2.000.000 €, en los términos que antes hemos descrito, añadiéndose que " el incumplimiento de lo dispuesto en esta condición será causa de caducidad de la concesión".

6.- Consecuencia de lo anterior, en el ejercicio 2007, DECAL contabilizó como gasto extraordinario la cantidad de 415.584 €, en concepto de " aportación nuevo atraque Barcelona" En el ejercicio 2008, la cantidad de

1.526.164 €, en concepto de "provisión muelle". Y en el 2009, en concepto de gastos financieros de actualización del importe de la provisión, la 58.252 € (lo que hace un total de 2.000.000 €)).

Consta en el acta de disconformidad -p. 20- que los gastos contabilizados en 2007 y 2008 -ejercicios objeto de inspección-, obedecen a la dotación de una provisión para responsabilidades destinada a atender al pago de DECAL ESPAÑA SA a la APB, para la construcción de un nuevo atraque en el puerto de Barcelona, no considerándolos, el obligado tributario, " vinculados con la concesión administrativa".

7.- La planta proyectada no se construyó en el plazo fijado. Por ello el 27 de mayo de 2010, la APB adoptó un nuevo acuerdo que modificaba el anterior adaptándolo a los proyectos presentado por DECAL y BEF.

El 22 de diciembre de 2010, como se pactó, la APB emitió una factura a cargo de la entidad de 2.360.000 € (2.000.000 más el 18% de IVA).

Tampoco se llegó a concluir en plazo el nuevo proyecto, por lo que la APB adoptó un nuevo Acuerdo de fecha 25 de enero de 2012, que modificó el plazo de finalización de concesión, que pasaba a ser diferente según la capacidad de producción de biodiesel de la nueva planta, oscilando la finalización de la concesión entre el 13 de octubre de 2022 y el 13 de octubre de 2023.

No se modificó lo acordado en relación con la colaboración con la construcción de un nuevo atraque y la caducidad de la concesión en el supuesto de incumplimiento de esta aportación.

El 28 de septiembre de 2012 el obligado tributario renunció a la ejecución final de las obras.

C.- Partiendo de los hechos descritos se entiende la posición de cada una de las partes. Para la entidad recurrente hay dos acuerdos: uno referente a la concesión y otro a la colaboración en la construcción del nuevo atraque. Lo que justifica, en su opinión, que las cantidades comprometidas en tal concepto se desvinculasen de la concesión y fuesen dotadas las correspondientes provisiones.

Para la Administración, el abono de los 2 millones es " un pago por la obtención de una ampliación del objeto y plazo de la concesión". Sosteniendo -p. 32- que lo que procedía era la amortización. Amortizaciones que deben imputarse a los resultados de la entidad " durante un plazo que no puede exceder el periodo concesional, utilizando un método sistemático de amortización"

D.- Debe confirmarse la decisión de la Administración. En efecto, conforme a la Resolución de 21 de enero de 1992, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en la parte que ahora nos interesa: " las concesiones administrativas figurarán en el activo de la empresa valoradas por el importe total de los gastos incurridos para su obtención". Añadiéndose que " el coste de las concesiones administrativas se imputarán a resultados, a través de su amortización, durante un plazo que no podrá superar el periodo concesional, utilizando para ello un método sistemático de amortización".

Si esto es así, la forma de actuar por parte de la entidad recurrente fue inadecuada, siempre que se considere, como así lo hace la Administración, que el abono de 2.000.000 € es parte del coste necesario para obtener la modificación de la concesión. No siendo correcto realizar una provisión, sino considerar la indicada cantidad como parte del gasto incurrido en la obtención de la modificación del título concesional y proceder a su amortización.

Pues bien, en nuestra opinión, de la lectura del Acuerdo adoptado por la APB, en relación con la oferta efectuada por la sociedad demandante, se infiere que el abono de los 2.000.000 € para la construcción de un nuevo atraque, debe considerarse un gasto en el que se incurrió para la obtención de la concesión, pues de no haberse ofrecido y accedido al mismo, la modificación y ampliación solicitada no se hubiese producido. La indicada aportación se configuró como una obligación esencial del contratista de cuyo cumplimiento se hacía depender el otorgamiento del novado título concesional, implicando su incumplimiento la caducidad de la concesión. No estamos pues ante una cláusula accesoria, pues la APB solo accedió a modificar el título concesional si se accedía a dicho pago, estableciéndose de forma expresa cuando debía materializarse.

Y es que, en efecto, si conforme al art. 1274 del CC, en los contratos onerosos debe entenderse por causa " la prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra parte", de forma tal que cada atribución crediticia vendría justificada por la correlativa obligación de la otra parte, es claro que la APB sólo accedió a la modificación del título concesional si se realizaba la aportación controvertida -causa concreta-.

En las p.39 y ss. de la demanda, la recurrente sostiene que, en todo caso, incluso admitiendo que la Administración tuviese razón y se considerase el abono de los 2.000.000 € como un " mayor valor de adquisición",

se habría producido una " pérdida por deterioro de valor de un elemento del inmovilizado". Acto seguido razona que DECAL ESPAÑA, en el ejercicio 2008, " ya disponía de la información necesaria y suficiente para considerar que la recuperabilidad del mayor valor de sus concesiones administrativas, estaba seriamente en peligro". Es decir, con arreglo al " principio de prudencia y de imagen fiel" se debía reflejar el deterioro en el activo.

La Administración contesta adecuadamente a la recurrente en las p. 59 y 60 del Acuerdo de liquidación cuando razona: " Según los hechos acaecidos con posterioridad", nos encontramos ante el supuesto en que " de manera irreversible" no se cumplió con lo previsto por culpa de DECAL, " en cuyo caso tendría que hacer frente a ese desembolso; sin obtener a cambio la modificación de la concesión, supuesto en el que a DECAL se le ocasionaría un quebranto en ese momento....que haría íntegramente deducible la totalidad del importe en ese mismo momento".

Ahora bien, ¿cuál sería dicho momento? En opinión de la Sala, cuando la pérdida de valor sea irreversible. Y, en este sentido, tiene razón la Administración cuando razona que " a la vista de las múltiples renegociaciones habidas, no sabemos si efectivamente es así; aunque, según el escrito que la entidad remitió a la Autoridad Portuaria de Barcelona el 28 de septiembre de 2012, puesto en conocimiento de la Inspección por primera vez con el escrito de alegaciones tras el acta...con el que comunicó su decisión de renunciar a la ejecución de las obras para la construcción de la planta de biodiesel y para dejar sin efecto las modificaciones del título concesional que había sido aprobadas el 25 de enero de 2012, todo apunta a que definitivamente va a ser así. Y así ha sido, o es, la deducibilidad de ese importe se ubicaría íntegramente en el ejercicio 2012. Pero, lo que está claro, es que la deducibilidad que nos ocupa, no pudo ubicarse en los ejercicios 2007, 2008 y 2009, salvo que en los mismos se hubiera producido ya....de manera irreversible y por culpa de DECAL que no se hubiese cumplido lo previsto en aquel acuerdo con el que se pretendía modificar la concesión".

El motivo se desestima.

Cuarto. *Consideración como deducibles de los gastos correspondientes a los servicios del consultor. D. Fulgencio.*

A.- El 4 de mayo de 2006 DECAL ESPAÑA SA suscribió un contrato de cuenta en participación con la sociedad luxemburguesa DECAL INTERNATIONAL HOLDING SA, por el que esta transmitió la totalidad de las participaciones que ostentaba, del 55% y del 51% en CHEMPETROL OVERSEAS Ltd (Malta) y ZAO AZOVPRODUKT (Rusia), a cambio de percibir una participación del 34,02% (el restante 65,98% se atribuyó a DECAL ESPAÑA) en los beneficios -antes de impuestos- derivados de las actividades de la entidad que hubieran experimentado un desarrollo debido a las aportaciones realizadas bajo la vigencia del contrato, que serían liquidadas a fin de año.

El 1 de diciembre de 2007 y el 1 de julio de 2008, DECAL ESPAÑA suscribió un contrato con D. Fulgencio, para que llevase a cabo diversos servicios de consultoría relacionados con la puesta en marcha y ampliación de los depósitos de metanol que ZAO AZOVPRODUKT tenía en Azov (Rusia). Consecuencia de ello fue la emisión de sucesivas facturas por un importe total de 70.800 € que la sociedad consideró como gasto fiscalmente deducible.

La Inspección entendió que los gastos son imputables a la sociedad participada y no a DECAL ESPAÑA SA y, además, la entidad no aportó justificación acreditativa alguna de la refacturación de dichos importes a ZAO AZOVPRODUKT.

El TEAC, asumiendo los argumentos del Acuerdo de liquidación, razona que, en efecto, DECAL ESPAÑA SA y el Sr. Fulgencio, suscribieron contratos conforme a los cuales " este último se encargaría de la supervisión de los trabajos de puesta en marcha y ampliación en conexión con los depósitos de metanol localizados en la ciudad de Azov, titularidad de ZAO AZOVPRODUKT, así como la realización de labores de asesoramiento acerca del cumplimiento por esta entidad de la legislación laboral rusa y de asesoramiento legal y de servicios y que dicha actividad se desarrollaría principalmente en la terminal de la sociedad situada en Azov, para desde allí examinar la seguridad, prevención de incendios, trabajo, higiene y reglas de sanidad impuestas por la legislación de Rusia, cooperando estrechamente con el Director General y el staff técnico de la sociedad ZAO AZOVPRODUKT, este Tribunal, ante la falta de aportación por el reclamante que prueba o acredite la correlación ingresos gastos cuya deducibilidad de pretenda, comparte íntegramente lo dispuesto en el acuerdo de liquidación...".

B.- No es necesario extenderse en exceso para recordar que para que un gasto sea deducible es necesario que concurren las siguientes notas: contabilización, justificación, imputación y correlación ingresos gastos.

En el caso de autos el debate se centra en el último de los requisitos, pues en opinión del actuario, recogida por el Acuerdo de liquidación " los gastos...son imputables a la sociedad participada y no a DECAL ESPAÑA SA", pues los servicios prestados tenían por objeto poner en marcha y ampliar los depósitos de metanol que la entidad ZAO AZOVPRODUKT tenía en Azov. Ciertamente, indirectamente, los buenos resultados que pudiese tener esta entidad repercutirían en DECAL ESPAÑA SA como titular del 51% de las participaciones, sin perjuicio de lo pactado con DECAL INTERNATIONAL HOLDING SA; pero, directamente, el beneficio de la gestión recaía en ZAO AZOVPRODUKT.

Y es que, en efecto, de no guardar correlación con los ingresos el gasto sería subsumible en el concepto de " donativos y liberalidades", no teniendo en consecuencia de la consideración de " gasto deducible".

Debe tenerse presente que, en contra de lo que se razona en la demanda, la carga de acreditar dicha correlación es de la recurrente - STS de 9 de febrero de 2012 (Rec. 2210/20)-.

Doctrina que reitera la STS de 3 de diciembre de 2012 (Rec. 185/2011), en la que se afirma que " el concepto de gasto fiscalmente deducible va ligado a la necesidad del mismo para la obtención de los ingresos, además de estar documentalmente justificado y tener su reflejo contable, debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia. Pues bien, en virtud del artículo 114.1 de la Ley General Tributaria de 1963 , correspondía al sujeto pasivo la carga de probar la efectividad y la necesidad de los gastos cuya deducción fiscal pretendía, conforme a la doctrina consolidada de esta Sala,.....No puede ser de otra forma, porque es evidente que la deducibilidad fiscal de un gasto ha de partir de la realidad o efectividad del mismo, como también lo es que, no siendo fiscalmente deducibles los donativos o liberalidades, no serán gastos fiscales lo que no guarden correlación, por su necesidad, con los ingresos. Para justificar los gastos cuya deducción fiscal se pretenda se ha de contar con las correspondientes facturas, que reúnan los requisitos reglamentariamente establecidos, como exigía la disposición adicional séptima de la Ley 10/1985 , pero también con la documentación acreditativa de la relación jurídica subyacente, cuando las facturas cuestionadas en las actuaciones de comprobación e investigación no permitan entender probada la realidad de los gastos facturados y su correlación con los ingresos obtenidos.....".

En el caso de autos, como se infiere de la lectura de las p. 63 y ss. del Acuerdo de liquidación, resulta que por más que se pretenda lo contrario, el servicio contratado beneficia directamente a la entidad ZAO AZOVPRODUKT. Sin que pueda pretenderse que por el hecho de que el obligado tributario pudiera resultar indirectamente beneficiado por tales servicios al tener participaciones de aquella, pueda considerarse que existe correlación entre ingresos y gastos. Pues, como se razona en el Acuerdo no se ha aportado " elemento probatorio alguno que pudiera sustentar por qué tuvo que hacerse cargo de los gastos que nos ocupan". En suma, lo que ha hecho la recurrente es cubrir los gastos de la actividad económica propia de una participada, lo que sin duda es lícito, pero sin que tales gastos puedan considerarse deducibles a efectos fiscales. Precisamente al no existir causa contractual o legal que justifique la asunción de dichos gastos es por lo que debe concluirse que estamos ante una liberalidad.

El motivo se desestima.

Quinto. *Deducibilidad de los gastos financieros derivados del préstamo participativo de fecha 12 de marzo de 2007.*

A.- El 12 de marzo de 2007 DECAL ESPAÑA SA, suscribió con DECAL SA un contrato que las partes denominaron y calificaron como "préstamo participativo". En virtud del cual DECAL SA, se comprometió a realizar una aportación financiera a DECAL ESPAÑA de 6.000.000 €. Lo que se materializó en dos aportaciones de 3.000.000 € una en 2007 y otra en 2008.

Consecuencia de lo anterior fue que DECAL ESPAÑA abonó a DECAL SA las cantidades de 112.108 € en 2007 y 215.419 € en 2008. Gastos financieros que ha sido objeto de deducción en España; mientras que los correlativos ingresos financieros, en sede de la prestamista DECAL SA, residente en Luxemburgo y único accionista de DECAL ESPAÑA SA, quedaron exentos de tributación.

La tesis del actuario y del Acuerdo de liquidación es que, pese a la denominación, realmente " los gastos generados a favor de esta [DECAL SA] suponían una retribución en su calidad de socia de aquella". Por las siguientes razones:

-El importe del préstamo, a los efectos del prestatario, será considerado como fondos propios.

-El plazo del préstamo será de 20 años, contados desde la fecha en que el contrato sea elevado a público. En la diligencia nº 14, de 9 de mayo de 2012, se reconoció que no se había elevado a público el contrato. " Consecuentemente, el obligado tributario no está sujeto a ningún plazo para la devolución de las cantidades percibidas".

-Sin embargo, DECAL ESPAÑA SA, si tiene el derecho a amortizar anticipadamente las cantidades que libremente determine. Pues conforme a la cláusula quinta del contrato, el prestatario podrá amortizar anticipadamente las cantidades que libremente determine, sin sujetar esta prerrogativa de DECAL ESPAÑA SA, a una obligación de ampliación de capital.

-Según la cláusula novena, el prestamista no podrá transferir su participación en el préstamo a no ser que transfiera también las acciones de DECAL ESPAÑA de las que es titular. En éste supuesto, las acciones y el préstamo habrán de ser transferidos a la misma persona.

En caso de transmisión de sus acciones de DECAL ESPAÑA SA por DECAL SA, esta última vendría obligada a transferir, simultáneamente y en la misma proporción, al mismo cesionario, la correspondiente participación en el préstamo.

-Se establece la posibilidad de conversión del préstamo en acciones, posibilidad que se puede materializar en cualquier momento, a un tipo de conversión establecido en función del valor de mercado de las acciones, de mutuo acuerdo entre las partes o, si así lo establecen, por el auditor de DECAL ESPAÑA.

-El interés será del 24% del beneficio anual derivado de la ampliación de la planta y de la actividad que DECAL ESPAÑA SA tiene y desarrolla en Huelva (antes de impuestos y de intereses por este préstamo). La remuneración no puede ser negativa, puesto que en el supuesto de que se produjeran pérdidas, dispone el contrato que el beneficio a considerar para el cálculo será cero. La retribución así calculada no puede exceder del 11% del principal vivo el préstamo.

-El pago de los intereses debería efectuarse en el mes siguiente de la aprobación de cuentas de DECAL ESPAÑA SA; si bien se prevé que, por mutuo acuerdo, se puede retrasar el pago, atendiendo, a la situación de la tesorería del deudor, sin que este retraso implique el devengo de interés o penalización de ningún tipo.

En suma, por todas estas razones, la Administración entiende que, pese a la denominación dada por las partes, la operación debería ser calificada como " aportación a los fondos propios de la misma y no como verdadero préstamo (participativo) o cesión de capitales ajenos".

B.- La cuestión que debemos analizar es si estamos ante un préstamo participativo -como sostiene la demandante- o ante una verdadera aportación a los fondos propios por la sociedad luxemburguesa a la española.

Sin negar la posibilidad de que existan préstamos participativos entre vinculadas, lo cierto es que la Ley no da cobertura a supuestos en los que "existan cláusulas que desnaturalizan la esencia del contrato de préstamo" - STS de 27 de septiembre de 2013 (Rec. 1255/2011)-. De modo que lo que realmente existe es una " operación de aportación de fondos propios a la entidad participada...por parte de su matriz...que una cesión de fondos ajenos en el marco de una operación de financiación ordinaria" -p. 74 del Acuerdo de liquidación- , no siendo deducibles las cantidades que para "retribuir" el préstamo abone la participada. Pues conforme al art. 14.1.a) del TRLIS no tendrán la consideración de gastos deducibles " los que representen una retribución de los fondos propios".

La decisión de la Administración creemos que debe confirmarse por las siguientes razones:

1.- En el contrato consta que " this agreement shall have a term o 20 years al from the day before it is notarised" Con esta última expresión se hace referencia al otorgamiento ante notario.

Por lo tanto, como sostiene el Acuerdo de liquidación, el plazo de 20 años no comenzaría a computarse hasta que las partes decidan elevar al pacto a documento público ante notario, lo que por cierto no consta que se haya hecho.

No estamos ante un caso en el que no se haya fijado plazo alguno para el vencimiento, sino ante un caso en el que sencillamente el plazo no comienza a computarse hasta que las partes decidan elevar el pacto a documento notarial, no previéndose consecuencia alguna para el caso de incumplimiento.

Consta también que las partes pueden acordar en cualquier momento la conversión del préstamo participativo en acciones de la prestataria -p. 77 del Acuerdo de liquidación-. Es cierto, así lo reconoce la Administración, que esta " no es la única salida de la operación", pero " visto lo expuesto, como el omnímoto poder de decisión de la matriz prestamista, de facto, tal será la salida de la operación si a ella le interesa; se hará en el preciso momento en que a ella le interese" -p. 77-.

Este dato nos parece relevante vista la doctrina sentada por la STS de 27 de septiembre de 2013 (Rec. 1255/2011), que confirmó la decisión de esta Sala al considerar que no existía en realidad un préstamo participativo, pues se dejaba al mutuo acuerdo de las partes la terminación, lo que " impide a la entidad que recibe los fondos que pueda devolverlos, dándose la circunstancia además de que al momento del acuerdo la entidad que aportaba los fondos era el socio único de la que los recibió, con lo que en realidad se dejaba en aquélla la posibilidad de la conclusión".

No se olvide que conforme se indica en la STS (Civil) de 13 de julio de 2011 (Rec. 912/2007), " la naturaleza jurídica del préstamo participativo. Este es un préstamo y está sometido a las reglas esenciales del mismo, cuya principal obligación es la devolución del principal e intereses en el tiempo pactado. Es decir, cuando una persona, física o jurídica, precisa de un capital, lo puede obtener de muy diversas maneras, pero si lo hace en forma de préstamo, su obligación esencial es la devolución". Concluyendo la Sala que " los préstamos participativos tienen la consideración de fondos propios, no altera la naturaleza jurídica del préstamo. El capital obtenido se integra en los fondos propios, pero no excluye la obligación de devolver el capital y pagar los intereses, conforme a la naturaleza del préstamo recibido".

2.- El contrato vincula la calidad de CEREOL HOLDING BV como prestamista y accionista de la sociedad española; " de suerte que, si se transmitiera en todo o en parte, sus derechos respecto de la operación que nos ocupa, debería transferir acciones de las que tenía en nuestra entidad (y ello: al mismo tiempo al mismo adquirente, y en la proporción al valor de los fondos de la operación transmitidos). Y, viceversa, si lo que aquello transmitiese fuesen acciones de nuestra entidad" - p. 77 y 78 del Acuerdo de liquidación -.

Estableciéndose, como razonó la STS de 27 de septiembre de 2013 (Rec. 1255/2011). " una atadura entre la cualidad de financiador y la de accionista, pactos que refuerzan la conclusión de que la operación celebrada fue más una operación de aportación de fondos propios a la entidad participada por parte de la matriz y entidad residente en los Países Bajos que una cesión de fondos ajenos en el marco de una operación de financiación ordinaria, lo que impedía que la retribución correspondiente pudiese tener la consideración de gasto fiscalmente deducible".

En suma, analizando en forma conjunta las cláusulas indicadas la Sala concluye, con la Administración, que las partes han elaborado un contrato en el que, en principio, el plazo para la devolución del préstamo queda sometido a que decidan elevar a público el contrato, lo que por cierto no ha ocurrido. Y, por otra parte, existe la posibilidad, también por mutuo acuerdo, de convertir el préstamo participativo en acciones de la prestataria. Lo que ocurrirá, de facto, si la matriz lo estima oportuno al tener el control pleno de la participada. Estas cláusulas, en nuestra opinión, desnaturalizan el contrato de préstamo participativo, pues como razonó el Alto Tribunal, al final se " impide a la entidad que recibe los fondos que pueda devolverlos", pues recuérdese que la entidad prestamista es socia única de DECAL SA, es decir, es titular del 100% de la entidad española, por lo que como también indica el Alto Tribunal, con este tipo de cláusulas se deja a la matriz decidir la " conclusión".

Nos encontramos ante una operación que simula la existencia de un préstamo participativo, cuando en realidad lo que existe es una aportación a los fondos propios de la participada y una retribución a dicha aportación -p. 79 del Acuerdo de liquidación y 71 y ss. de la Resolución del TEAC-. En este sentido el TEAC concluye que " la voluntad de las partes era instrumentalizar un negocio jurídico que, bajo la apariencia de préstamo, permitiera a la sociedad distribuir los resultados a su socia, obteniendo un tratamiento fiscal más beneficioso que le resultaría de aplicarle un mero reparto de dividendos, esto es, permitiendo la deducción de los dividendos en el seno de la sociedad que los reparte como intereses financieros devengados de un préstamo participativo". Y es que, en efecto, mediante la creación aparente de un contrato de préstamo participativo, se ha conseguido que lo que es una retribución a la aportación de fondos propios, tenga apariencia de gasto -retribución de un préstamo- de forma tal que como se indica en el Informe de disconformidad, " los gastos financieros han sido objeto de deducción para

la determinación de la base imponible de DECAL ESPAÑA SA...mientras que los correlativos ingresos financieros, en sede de la prestamista DECAL SA, residente en Luxemburgo y único accionista de DECAL ESPAÑA SA, quedaron exentos de tributación" -p 46-.

El motivo se desestima.

Sexto. Sobre la sanción.

A.- La recurrente sostiene que al ser incorrecta la liquidación practicada su conducta no es sancionable. Ya hemos explicado que, con el máximo respeto para sus argumentos, la Sala considera que la liquidación debe ser confirmada con excepción de parte relativa a los "juros", pero este concepto no fue tenido en cuenta a la hora de sancionar su conducta, por lo que la estimación de dicho motivo, resulte irrelevante a efectos sancionadores.

Por lo tanto, el tema queda ceñido a la existencia de culpabilidad e interpretación razonable de la norma.

B.- La Sala, entiende que deben diferenciarse los siguientes supuestos:

a.- En relación con los gastos relativos a la construcción de un nuevo atraque en Barcelona, la Sala considera que la conducta no debe ser sancionada.

En opinión de la Sala, la cuestión objeto de debate era compleja y la argumentación de la recurrente consistente en afirmar que la aportación de los 2.000.000 € era un pacto autónomo y no una contraprestación por la modificación de la concesión administrativa, al margen de que no haya sido compartida por la Sala, no deja de ser una interpretación que cabe calificar como razonable. En efecto, en principio la aportación podría considerarse como autónoma -la construcción de un atraque y la ampliación de la concesión administrativa- lo que ocurre es que las partes la configuraron como un elemento esencial para la ampliación del título concesional. Esa decisión, es lo que ha llevado a la Sala a la conclusión antes descrita, pero no hace del todo irrazonable, al menos a efectos sancionadores, la decisión de la recurrente.

La recurrente en la demanda ha realizado un esfuerzo en orden a sostener, al menos, que su interpretación era razonable y ante tal argumentación el Acuerdo sancionador sólo razona que la entidad no ha ofrecido razón alguna que sustente su criterio, lo cual no es cierto y, por otra parte, que existe una falta de "diligencia total y absoluta", por no haberse planteado que su proceder era incorrecto, lo cual constituye en nuestra opinión una motivación insuficiente.

b.- Sin consideramos, sin embargo, que debe sancionarse el ajuste relativo a los gastos en relación con la participada ZAO AZOVPODUKT. En este caso, sin título convencional o legal que lo avalase, se decidió abonar los gastos de la participada, lo cual es legítimo, pero no lo es el deducirse fiscalmente dichos gastos. Entendemos, con la Administración, que se ha procedido a la deducción de un gasto, sin aportar justificación alguna y sin que pueda sostenerse que existe una interpretación razonable de la norma, mereciendo su conducta ser calificada, al menos, como negligente.

c.- También consideramos que debe ser sancionada la conducta relativa a los gastos financieros. Conviene precisar que la Sala no está diciendo, con carácter general, que al ser la conducta simulada procede la imposición de sanción. Lo que estamos haciendo es valorar la concreta conducta de la recurrente y entendemos, con la Administración que, en el caso enjuiciado, la entidad recurrente buscó " dolosamente defraudar al erario público". Pues en atención a los hechos probados no cabe llegar a otra conclusión. Se dio apariencia de préstamo participativo a lo que en realidad no lo era y con una clara intención de obtener una ventaja fiscal. Como se razona en la p. 27 " aquella operación se revistió de [la forma] de préstamo participativo buscando la deducibilidad fiscal de los retornos generados por los fondos aportados;DECAL se aprovechó intencional y voluntariamente, de la misma para eludir en parte su obligación de tributar por el Impuesto sobre Sociedades".

El motivo, por lo tanto, sólo se estima en parte y en relación con la conducta descrita en el apartado a).

Séptimo. Sobre las costas.

Al estimarse en parcialmente la demanda, cada parte debe soportar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procurador D. Noel De Dorremochea Guiot en nombre y representación de DECAL ESPAÑA SA, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2016 (RG 1986/13 y 3673/13), la cual anulamos en parte por no ser ajustada a Derecho con el alcance que se infiere de los Fundamentos de Derecho segundo y sexto y las consecuencias legales inherentes a dicha declaración, confirmando el resto de la Resolución recurrida. Sin condena en costas.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

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 art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D.MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA 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.