

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076201

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 31 de enero de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5341/2019

SUMARIO:

IP. Exenciones. Préstamos participativos. La sentencia recurrida sostiene que 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. La cuestión que se suscita en el recurso de casación, esto es, precisar si los préstamos participativos se encuentran o no exentos del Impuesto sobre el Patrimonio, pues no existe jurisprudencia. [Vid., STSJ de Andalucía (Sede en Málaga) de 8 de marzo de 2019, recurso n.º 205/2018 (NFJ074487) contra la que se interpone este recurso].

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 86, 88 y 89.

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

RD 1704/1999 (Desarrollo art. 4.Octavo.Dos Ley IP), art. 4

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

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

Constitución Española, art. 31.

PONENTE:*Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 31/01/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5341/2019

Materia: SUCESIONES. DONACIONES. PATRIMONIO

Submateria: Impuesto sobre el Patrimonio

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5341/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez, presidente

D. José Luis Requero Ibáñez

D. César Tolosa Tribiño

D. Fernando Román García

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 31 de enero de 2020.

HECHOS

Primero.

1. La procuradora D^a. María Esther Clavero Toledo, en representación de D^a. Ariadna, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 8 de marzo de 2019 por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso 205/2018, que desestimó el recurso contra la reclamación del Tribunal Económico-administrativo Regional de Andalucía, Sala de Málaga, de 30 de noviembre de 2016, que a su vez había desestimado reclamación contra acuerdo del Gerente Provincial de la Agencia Tributaria de Andalucía en Málaga de 21 de noviembre de 2016, que no accedió a la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2014.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, la recurrente identifica como infringidos:

2.1. El artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 16 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio) ["LIP"] y su desarrollo reglamentario contemplado en el artículo 4 del Real Decreto 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 (BOE del 6 de noviembre) ["Real Decreto 1704/1999"] "al excluir la aplicación de la exención prevista en el referido precepto legal a un supuesto de participación en el patrimonio de la entidad, en virtud de una interpretación que vulnera a su vez los principios interpretativos de las normas tributarias establecidos en el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria y la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la interpretación de las exenciones en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio relativas a la "empresa familiar"".

2.2. El artículo 20 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica (BOE del 8 de junio) ["Real Decreto-Ley 7/1996"], en relación con el préstamo participativo, regulado en el artículo 20 del referido texto legal, en el que si bien "no se define su naturaleza jurídica pero si se contemplan sus principales características, de las que se deriva su vocación de permanencia en la empresa prestataria hasta el punto que tales préstamos participativos se considerarán patrimonio: el tenor literal del apartado c) del referido artículo 20 del Real Decreto Ley dispone que: "Los préstamos participativos tendrán la consideración de fondos propios a los efectos de la legislación mercantil" "; y siendo ello así, "[d]icha consideración llevó a mi representada a entender que el préstamo participativo a una empresa cuyas participaciones en el capital gozan de la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 10/1991, de 6 de junio, debe gozar de la misma exención en tanto que dicho préstamo representa una participación en el patrimonio de la entidad en la que concurren los requisitos para la aplicación de dicha exención, de conformidad con el desarrollo reglamentario del aludido precepto legal previsto en el artículo 4 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre".

2.3. La jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo dictada en relación cel art. 4.8 LIP [en particular las sentencias de 16 de julio de 2015 (rec. cas. 171/2014; ES:TS:2015:3342) y de 26 de mayo de 2016 (rec. cas. 4098/2014; ES:TS:2016:2380)], y ello porque "una interpretación lógica y coherente, acorde con la finalidad del beneficio fiscal, debe comprender la exención de los préstamos participativos al amparo de lo establecido en el artículo Cuatro.Ocho.dos de la Ley 19/1991, en la medida en que dichos préstamos, al formar parte de los fondos propios de la empresa constituyen un aspecto básico dentro del favorecimiento de la actividad económica cuya continuidad se pretende beneficiar con el establecimiento del referido beneficio fiscal".

3. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes del sentido del fallo pues "si la Sala hubiese acogido una interpretación finalista de la norma, se habría reconocido a esta parte la aplicación de la exención al préstamo participativo", siendo así que "[l]a inaplicación de dicho precepto y de la aludida jurisprudencia -en la que esta parte había fundamentado su recurso- y que debiera haber sido observada y aplicada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, constituyen la ratio decidendi de la Sentencia conforme se deriva del Fundamento Jurídico Segundo de la misma, y llevan, en consecuencia, a la desestimación del recurso formulado por mi representada."

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en el recurso preparado, porque se dan la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], así como la presunción del apartado 3, letra a), del mismo precepto.

4.1. Considera que la resolución impugnada aplica normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] pues "las normas que sustentan la razón de decidir de la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía no han sido nunca interpretadas por el Tribunal Supremo para una situación de hecho como la contemplada en el presente litigio, en el que se pretende la aplicación de la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991 a una participación en el patrimonio de una entidad representada por un préstamo participativo".

4.2. Entiende asimismo que la doctrina que sienta la Sala de instancia afecta a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], habida cuenta de "la amplia repercusión en nuestra sociedad de la[s] normas que regulan el conjunto de beneficios fiscales susceptibles de ser aplicados a las empresas comúnmente denominadas "familiares", y teniendo en cuenta que dicha preocupación por la continuidad de las empresas familiares no se encuentra solo en nuestra legislación (como es de ver en Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio y en la propia Exposición de Motivos de la Ley 29/1987) sino que parte también del Derecho Comunitario (Recomendación de la Comisión 94/1069/CE, de 7 de diciembre)".

5. No aporta razones específicas y distintas de las que derivan de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo con el objeto de justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

Segundo.

La Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 7 de junio de 2019, habiendo comparecido tanto D^a. Ariadna, recurrente, como la Administración General del Estado y la Junta de Andalucía, recurridas, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89, apartado 1, LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86, apartados 1 y 2, LJCA) y D^a. Ariadna se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89, apartado 1, LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados y se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que se entienden vulneradas, alegadas en el proceso y tomadas en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se acredita de forma suficiente que su infracción ha sido relevante y determinante del fallo de la sentencia impugnada [artículo 89.2, letras a), b), d) y e), LJCA].

3. En el repetido escrito se fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque afecta a un gran número de situaciones, trascendiéndose del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], siendo así que, además, sobre los preceptos en los que sustenta su razón de decidir no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]. De las razones que ofrece para justificar el referido interés se infiere la conveniencia de un pronunciamiento de esta Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo [artículo 89.2 f) LJCA].

Segundo.

1. El artículo 4.Ocho.dos LIP recoge:

"Estarán exentos de este Impuesto:

(...) La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes (...).

2. El artículo 4 del Real Decreto 1704/1999 establece 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", siendo así que "[a] estos efectos, se entenderá por participación la titularidad en el capital o patrimonio de una entidad".

3. A tenor del artículo 20.Uno.d) del Real Decreto-Ley 7/1996: "[l]os préstamos participativos tendrán la consideración de fondos propios a los efectos de la legislación mercantil".

Tercero.

La sentencia impugnada sostiene, en su fundamento jurídico segundo, lo siguiente:

"La actora pretende hacerse aplicación de esta exención e[n] 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".

Cuarto.

1. Ciertamente, sobre la cuestión que se suscita en el recurso de casación, esto es, precisar si los préstamos participativos se encuentran o no exentos del Impuesto sobre el Patrimonio, no existe jurisprudencia.

2. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque la norma que sustenta la razón de decidir de la sentencia discutida no ha sido nunca interpretada por el Tribunal Supremo para una situación de hecho como la contemplada en este litigio, por lo que concurre la presunción del artículo 88.3.a) LJCA y resulta conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca.

3. La concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso de casación preparado por la razón expuesta hace innecesario analizar el otro motivo aducido por la recurrente para justificar la pertinencia de admitir el mismo a trámite.

Quinto.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, resolver la cuestión descrita en el punto 1 del anterior fundamento jurídico.

2. Los preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación son el artículo 4.Ocho.Dos LIP y el artículo 4 del Real Decreto 1704/1999, ambos en relación con el artículo 20.Uno.d) del Real Decreto-Ley 7/1996.

Sexto.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Séptimo.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

ACUERDA

1º) Admitir el recurso de casación RCA 5341/2019, preparado por D^a. Ariadna contra la sentencia dictada el 8 de marzo de 2019 por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, que desestimó el recurso 205/2018.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Precisar si la exención contenida en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, puede entenderse aplicable a los préstamos participativos contraídos con entidades, con o sin cotización en mercados organizados, y en las condiciones previstas en el citado precepto, habida cuenta de la equiparación que realiza -a efectos mercantiles- entre préstamos participativos y fondos propios de entidades mercantiles el artículo 20 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, y el artículo 4 del Real Decreto 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, ambos en relación con el artículo 20 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez D. José Luis Requero Ibáñez
 D. César Tolosa Tribiño D. Fernando Román García
 D. Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

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.