

DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077611

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

Sentencia 267/2019, de 8 de octubre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 341/2018

SUMARIO:

Haciendas Forales. País Vasco.IS. Base imponible. Gastos financieros. Préstamos de socio a sociedad. No se presentó el documento privado del préstamo. Sin embargo, hacer depender la deducibilidad del gasto a un hecho instrumental externo, conduce a conclusiones indebidas contrarias a la regulación del tributo. Hacer equivalente la declaración formal del préstamo con su inexistencia o su carácter de liberalidad supone que la Administración se desentiende de la contabilidad y sus soportes documentales y además sin extrapolar consecuencias bilaterales en el prestamista lleva a una patente contradicción que lesiona la seguridad jurídica y la vinculación a los actos propios. Se estima el recurso.

PRECEPTOS:

Norma Foral de Bizkaia 3/1996 (IS), arts. 10 y 127.

Código Civil, art. 1.227.

Norma Foral de Bizkaia 2/2005 (General Tributaria), arts. 6, 12, 14 y 104.

PONENTE:*Don Luis Javier Murgoitio Estefanía.***TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 341/2018

PROCEDIMIENTO ORDINARIO

SENTENCIA

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS ÁNGEL GARRIDO BENGOETXEA

MAGISTRADOS:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

En Bilbao, a ocho de octubre de dos mil diecinueve.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 341/2018 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de 22 de Noviembre de 2.017, que estimaba parcialmente las reclamaciones acumuladas nº NUM000 y NUM001 de 2.016, respectivamente referidas a la liquidación nº NUM002, practicada por la Subdirección de Inspección en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2.013, y al acuerdo de dicho órgano de 26 de febrero de 2.016, de imposición de sanción por el mismo concepto y ejercicio.

Son partes en dicho recurso:

- DEMANDANTE: HICABO GESTION SL, representada por el Procurador Don IKER LEGORBURU URIARTE y dirigida por el Letrado Don JAVIER FUENTES SODUPE.
- DEMANDADA: La DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la Procuradora Doña MONIKA DURANGO GARCÍA y dirigida por el Letrado Don JOSÉ ANTONIO MATURANA PÉREZ.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA.

I. ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 20 de abril de 2018 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que Don IKER LEGORBURU URIARTE actuando en nombre y representación de HICABO GESTIÓN SL, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de 22 de Noviembre de 2.017, que estimaba parcialmente las reclamaciones acumuladas nº NUM000 y NUM001 de 2.016, respectivamente referidas a la liquidación nº NUM002, practicada por la Subdirección de Inspección en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2.013, y al acuerdo de dicho órgano de 26 de febrero de 2.016, de imposición de sanción por el mismo concepto y ejercicio; quedando registrado dicho recurso con el número 341/2018.

Segundo.

En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en él expresados y que damos por reproducidos.

Tercero.

En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la actora.

Cuarto.

Por Decreto de 25 de octubre de 2018 se fijó como cuantía del presente recurso la de 3.133,11 euros.

Quinto.

El procedimiento se recibió a prueba practicándose con el resultado que obra en autos.

Sexto.

En los escritos de conclusiones las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

Séptimo.

Por resolución de fecha 27 de septiembre de 2019 se señaló el pasado día 3 de octubre de 2019 para la votación y fallo del presente recurso.

Octavo.

En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero.**

El recurso que se decide se dirige contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de 22 de Noviembre de 2.017, que estimaba parcialmente las reclamaciones acumuladas nº NUM000 y NUM001 de 2.016, respectivamente referidas a la liquidación nº NUM002, practicada por la Subdirección de Inspección en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2.013, y al acuerdo de dicho órgano de 26 de febrero de 2.016, de imposición de sanción por el mismo concepto y ejercicio.

Aunque eran varios los motivos impugnatorios empleados en vía económico-administrativa respecto de aspectos que incrementaban la base imponible de dicho ejercicio, (uno de los cuales, sobre base de 3.500 €, como se ha dicho, era acogido por el TEA Foral), el proceso reduce su objeto y se limita a cuestionar que no se tengan por fiscalmente deducibles los 6.000 € satisfechos en 2.013 por intereses de préstamo de 100.000 € a favor de la sociedad que fue concedido por Doña Marta en el año 2.012, así como la sanción impuesta por dejar de ingresar y ocultar datos.

Expone el recurso, -indebidamente en la parte de Hechos y con posterior repetición en la de Fundamentos-, los que considera aplicables a dicho concepto, en que la Inspección sostiene que se está ante una "deuda inexistente" a los efectos del artículo 127.4 de la NFIS 3/1996, de 26 de Junio, por haberse contraído mediante un documento privado que no se ha presentado con anterioridad ante la Administración y por el que no se ha liquidado el impuesto correspondiente, careciendo de eficacia frente a terceros en base al artículo 1.227 del Código Civil. Se hace referencia en este punto a que esa misma cuestión fue debatida ante el TEAF respecto del ejercicio del IS de 2.012, de modo que los argumentos de dicho órgano se traen de la reclamación nº NUM003, y acumulada, que, a su vez, dan origen al R.C-A nº 189/2018, que igualmente pende ante esta Sala.

Frente a esa posición de la Administración tributaria, defiende la mercantil recurrente que la suma de 100.000 € recibida responde a una operación de préstamo que consta en cuenta 171003, que la firma prestataria está obligada a devolver y por la que abona los intereses pactados cuya deducción de la base rechazan la Inspección y el TEA Foral, haciendo mención a los movimientos bancarios, -documentos nº 3 y 4-, que justifican el ingreso del capital prestado y el pago mensual de 500 euros de intereses a la prestamista con retención del 21 por 100 (105 €/mes). Así le consta a la HFB una vez que mensualmente se cumplimenta el modelo 123 con ingreso de la retención a la Sra. Marta, y con declaración anual en modelo 193, constándole igualmente a dicha Hacienda Foral la declaración de tales ingresos en el IRPF por parte de dicha prestamista, al punto de que es la propia administración la que confecciona su declaración y le remite propuesta en que se le imputan las cantidades retenida por la sociedad recurrente como "intereses de obligaciones y bonos". -Documentos nº 9 y 10-.

Frente a ello no cabe objetar, como hace la demandada, la edad de la prestamista al conceder el préstamo (76 años), -en cuya posición le sucederían sus herederos-, o que no se haya declarado fiscalmente el préstamo, pues así se hizo en Junio de 2.015, en Modelo 600, -doc. nº 1 demanda, folio 161-. La invocación del artículo 1227 CC no cuestiona que impere la libertad de forma en dicho contrato a efectos de su validez, y en este caso la certeza de la fecha proviene de la documentación bancaria y de toda la documentación indicada que acredita su existencia, con diversas citas de precedentes jurisprudenciales.

La oposición de la DFB a los folios 178 a 183, ratificar y transcribe los términos del acuerdo del TEA Foral recurrido.

Segundo.

Decía la Norma Foral aplicable, 3/1996, de 26 de Junio, del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia, en su artículo 10.3. (y en el mismo sentido el artículo 15.3 de la posterior NF 11/2013, de 5 de diciembre) que;

"En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Norma Foral, 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."

A esa configuración básicamente contable de la imposición societaria se amoldan los preceptos destinados a la gestión del mismo, incluido el artículo 127.4 que en el caso se aplica, de manera que la comprobación del tributo recae, de acuerdo con el artículo 126.2 sobre ζ . "la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos."

Por su parte, la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia 2/2.005, de 10 de Marzo, en su artículo 104, sobre "Normas especiales sobre medios de prueba" sienta las reglas fundamentales que siguen;

"1. La Norma Foral reguladora de cada tributo podrá fijar los requisitos formales que hayan de ser cumplidos para que determinadas operaciones, relevantes en la cuantificación de la obligación tributaria, tengan la consideración de deducibles .

2. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

No obstante, cuando la Administración aprecie indicios suficientemente fundados que cuestionen su efectividad, la factura perderá la eficacia probatoria y el obligado tributario deberá aportar pruebas relevantes sobre la realidad de las operaciones.

3. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios respecto de los que hubiera prescrito o caducado, en su caso, el ejercicio de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria, la procedencia y cuantía de las mismas, así como la constatación de la concurrencia en aquellos ejercicios de los presupuestos de hecho necesarios para el nacimiento del derecho a la compensación, aplicación o devolución correspondientes, deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron, la contabilidad y los oportunos soportes documentales."

Si se tiene en cuenta además el sistema de fuentes del artículo 6.1, y el principio de calificación consagrado por el artículo 12 ("Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, ζ .") se hace patente que la Administración tributaria no puede sustituir el método y la determinación de las bases imponibles específicas de un tributo como el Impuesto sobre Sociedades, (estanqueidad) apelando a reglas probatorias civiles alusivas, -si es que a ellas puede apelarse-, a la declaración o no declaración de otro tributo diferente, como el ITP y AJD. De ser así, bastaría con que, p.e, el IVA referido a una entrega de bienes no se hubiese declarado para que, al margen de la infracción apreciable por esa circunstancia, la Administración tuviese por inexistente dicha entrega. O, al contrario, bastaría con que el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales se hubiese declarado y liquidado por un préstamo, para que ya no pudiese ser comprobada su realidad, su cuantía, ni su verdadera calificación a efectos tributarios, todo lo cual se hace completamente inasequible.

Por tanto, siendo ya impropia la traslación del artículo 1.227 del Código Civil al ámbito de esas relaciones jurídico-tributarias, lo es más todavía si, prescindiendo de toda calificación de la operación, se vincula a la presentación o no presentación de declaraciones tributarias, sustituyendo el sistema del IS por un hecho instrumental externo, del que se obtienen indebidas conclusiones materiales contrarias a la regulación del tributo.

Y esa conclusión se robustece si se tiene en cuenta que al hacer equivaler la no (originaria) declaración tributaria formal del préstamo con su inexistencia o su carácter de liberalidad del artículo 14.1.e) NFIS, la Administración tributaria no solo se desentiende de la contabilidad y los soportes documentales que avalan la

existencia de una transferencia o flujo dinerario con todas las características del préstamo remunerado, sin la menor base indiciaria para no tenerlo por tal, sino que, a la vez, no extrapola las consecuencia bilaterales a la tributación del IRPF por la prestamista, con lo cual esa calificación adolece de una patente contradicción y milita frente al principio de seguridad jurídica y vinculación a los propios actos.

Queda por decir que el dato conjetural acerca de la edad de la persona del prestamista, carece de todo valor en tanto intenta incorporar límites a la capacidad de obrar en derecho común, sin el menor apoyo en el derecho civil patrimonial.

Tercero.

Debiendo por tanto acogerse ese motivo principal del recurso, la referencia a la imposición indebida de sanción tributaria que la sociedad recurrente desarrolla de modo repetitivo en dos diferentes lugares de su demanda, -folios 151 a 153 y 156 a 158-, debe entenderse en el sentido prevalente que se desprende del Suplico de dicho escrito rector; es decir, que procederá declarar su desajuste a derecho "en relación al apartado anterior" (préstamo de 100.000 €), sin que el Tribunal, pueda pronunciarse sobre la sanción o parte de la misma que corresponda a otros conceptos regularizados de los que no ha conocido en este litigio y de lo que trae origen, - existen alusiones en el Hecho Decimotercero a la sanción total de 2.387,48 €-, por un elemental sentido revisor, ya resulte la cuota residual que resulte de este proceso. Por tanto, se acoge dicho motivo, por mero automatismo derivado del pronunciamiento anterior sobre la base imponible, en lo que respecta a ese aumento de base de 6.000 € por intereses de préstamo.

Cuarto.

La estimación del recurso implica preceptiva imposición de costas a la parte demandada. - Artículo 139.1 LJCA-

Vistos los preceptos citados y demás de general aplicación, la Sala, (Sección Primera) emite el siguiente,

FALLO

ESTIMAR EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR EL PROCURADOR DON ALFONSO LEGORBURU ORTIZ DE URBINA, (SUSTITUIDO POR DON IKER LEGORBURU URIARTE), CONTRA ACUERDO DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO FORAL DE BIZKAIA DE 22 DE NOVIEMBRE DE 2.017. EN RECLAMACIONES Nº NUM000 Y NUM001/2016, RELATIVAS A LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE 2.013 Y A LA SANCIÓN TRIBUTARIA ARRIBA RESEÑADAS, Y ANULAR DICHOS ACTOS EN TANTO INCREMENTAN LA BASE IMPONIBLE EN EL CONCEPTO DE INTERESES DE PRÉSTAMO DE 100.000 EUROS, Y SANCIONAN CON BASE EN DICHO CONCEPTO, CON PRÁCTICA DE NUEVA LIQUIDACIÓN; Y CON IMPOSICIÓN DE COSTAS A LA PARTE DEMANDADA.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de TREINTA DÍAS (artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con n.º 4697 0000 93 0341 18, un depósito de 50 euros, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito (DA 15.ª LOPJ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 8 de octubre de 2019.

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.