

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084160

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 23 de septiembre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 564/2019

SUMARIO:

IS. Base imponible. Provisión por insolvencias. Entidad vinculada. No son deducibles las provisiones por insolvencias de una entidad vinculada, a no ser que estuviera en situación de insolvencia judicialmente declarada. La recurrente alega que la sociedad deudora había cesado su actividad empresarial, por lo que no podía generar recursos para hacer frente a sus deudas. No cabe esa interpretación porque la norma es clara. **Procedimiento de inspección. Actuaciones de comprobación. Alcance. Principio de regularización íntegra.** Sí debe acogerse la pretensión de que se admita su deducción en el ejercicio de liquidación de la sociedad deudora, por la exigencia del principio de regularización íntegra. **Ingresos computables. Operaciones vinculadas. Ingresos financieros. Préstamo a vinculada.** La entidad defiende que no se registraron intereses del préstamo porque desde la concesión se sabía que eran de imposible devolución al estar destinados a cubrir los gastos de liquidación de la entidad. No es motivo suficiente para considerar que no procedía el cómputo del ingreso [Vid., STS de 19 de junio de 2009, recurso n.º 6928/2003, (NFJ036157)]. No cabe la aplicación de la regularización íntegra para considerar que en el ejercicio de la extinción de la filial debía rectificarse la liquidación para reconocer una mayor pérdida por los intereses presuntos. En este caso la regularización íntegra agota sus efectos con la integración de los ingresos por intereses presuntos.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 12 y 16.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 14 y 191.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), art. 7.

PONENTE:

Don Rafael Villafañez Gallego.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000564 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 09312/2019

Demandante: EDITORIAL PRENSA IBÉRICA, S.A.

Procurador: MARCOS JUAN CALLEJA GARCIA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a veintitrés de septiembre de dos mil veintiuno.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 564/2019, se tramita a instancia de EDITORIAL PRENSA IBÉRICA, S.A., representada por el Procurador D. Marcos Juan Calleja García y asistida por el Letrado D. Fernando Torrecasana Lluch, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 11 de marzo de 2019 (R.G.: 2514/2016), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 a 2006, y cuantía de 368.178,18 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- Con fecha 2 de julio de 2019, se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución identificada en el encabezamiento.

Segundo.

- Tras varios trámites se formalizó demanda el 4 de diciembre de 2019.

Tercero.

- La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 22 de enero de 2020.

Cuarto.

- Las partes presentaron escritos de conclusiones los días 14 de febrero de 2020 y 4 de marzo de 2020.

Quinto.

- Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 22 de septiembre de 2021, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Rafael Villafañez Gallego, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas

Primero.

- El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, fecha 11 de marzo de 2019 (R.G.: 2514/2016), desestimatoria del recurso de alzada interpuesto por la entidad recurrente contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 5 de octubre de 2015, recaída en las reclamaciones acumuladas NUM000 y NUM001, promovidas contra el Acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios de 2004 a 2006 y el Acuerdo de

imposición de sanción derivado del anterior, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Cataluña.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso son las siguientes:

- (i) Deducibilidad de la dotación para la cobertura del riesgo derivado de la posible insolvencia de la entidad vinculada que no estaba en situación de insolvencia judicialmente declarada.
- (ii) Procedencia de imputar intereses por las cantidades entregadas a la entidad vinculada.

Segundo.

- Son antecedentes de interés a tener en cuenta en la decisión del presente recurso los siguientes:

1. En fecha 21 de julio de 2011, el Inspector Regional y la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña dictaron acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 a 2006 a cargo de EDITORIAL PRENSA IBERICA, S.A., del que resultaba una deuda a ingresar de 801.955,82 euros, de los que 634.315,70 euros correspondían a cuota y 167.640,12 euros a intereses de demora. El acuerdo se notificó el 22 de julio de 2011.

2. Las actuaciones inspectoras de las que resultó dicha regularización se iniciaron el 9 de junio de 2009 mediante la notificación de la comunicación de inicio de un procedimiento inspector de alcance general referido al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 a 2006.

3. En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se incoó un acta de conformidad y otra de disconformidad, ambas de fecha 10 de junio de 2011. El acta de disconformidad dio lugar al acuerdo de liquidación impugnado.

4. La regularización practicada se basó en los siguientes puntos:

-La Inspección considera que las transferencias de dinero realizadas por EDITORIAL PRENSA IBERICA, S.A. a las sociedades portuguesas vinculadas GUGA- SGPS LDA, IMPREOPA-SOCIEDADE JORNALISTICA E EDITORIAL S.A. y NEW D-NOTICIAS DO DOURO LDA, por cuenta de GUGA, que para EDITORIAL PRENSA IBERICA, S.A. son entregas a cuenta de las ampliaciones de capital que se van realizando al final de cada ejercicio, deben considerarse como préstamos por lo que en aplicación de lo establecido en el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), le atribuye a EDITORIAL PRENSA IBERICA, S.A. los intereses devengados por tales préstamos en los ejercicios objeto de la comprobación.

-La Inspección no considera deducible la pérdida en el ejercicio 2006 correspondiente a un crédito considerado incobrable por EDITORIAL PRENSA IBERICA, S.A. de 1.025.644,79 euros, que corresponde al saldo vivo a 31 de diciembre de 2006 de los préstamos concedidos por EDITORIAL PRENSA IBERICA, S.A. a las sociedades GUGA-SGPS LDA, IMPREOPA-SOCIEDADE JORNALISTICA E EDITORIAL S.A. y NEW D-NOTICIAS DO DOURO LDA.

5. Asimismo, considerando la Inspección que la conducta del sujeto pasivo pudiera ser constitutiva de infracción tributaria, se procedió a incoar el correspondiente expediente sancionador del que resultó la imposición de tres sanciones, por un importe global de 317.157,84 euros, por entender cometidas tres infracciones tributarias leves del artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT); todas ellas fueron impuestas por acuerdo de fecha 12 de septiembre de 2011 del Inspector Regional y la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña, notificado el 23 de septiembre de 2011.

6. Disconforme con los acuerdos de liquidación e imposición de sanción, la entidad interpuso las correspondientes reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. La dirigida contra el acuerdo de liquidación se presentó el 28 de julio de 2011 y se registró con el número NUM000 y la dirigida contra el acuerdo de imposición de sanción se presentó el 4 de octubre de 2011 y se registró con el número NUM001.

7. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña dictó resolución el 5 de octubre de 2015. En ella, se estimó parcialmente la reclamación dirigida contra el acuerdo de liquidación, declarándose prescrito el derecho a liquidar los periodos 2004 y 2005. Asimismo, se estimó la reclamación dirigida contra el acuerdo de imposición de sanción, que resultó anulado. La resolución se notificó el 27 de enero de 2016.

8. Frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, en fecha de 12 de febrero de 2016 se interpuso recurso de alzada por interesado, registrado con el número 00-2514-16, recurso que fue desestimado por la resolución que constituye el objeto del presente recurso contencioso- administrativo.

Sobre la deducibilidad de la dotación para la cobertura del riesgo derivado de la posible insolvencia de la entidad vinculada que no estaba en situación de insolvencia judicialmente declarada

Tercero.

- El primer motivo de impugnación atañe a la deducibilidad de la pérdida por insolvencia de créditos declarada por la recurrente en el ejercicio 2006 por importe de 1.025.644,79 euros.

La cuestión litigiosa versa sobre la interpretación del art. 12.2 del TRLIS que, en la redacción aplicable *ratione temporis*, disponía:

"Serán deducibles las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las dotaciones respecto de los créditos que seguidamente se citan, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía:

- 1.º Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público.
- 2.º Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- 3.º Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
- 4.º Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
- 5.º Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

No serán deducibles las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

Reglamentariamente se establecerán las normas relativas a las circunstancias determinantes del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores de las entidades financieras y las concernientes al importe de las dotaciones para la cobertura del citado riesgo".

El debate suscitado se plantea en términos meridianos en el siguiente extracto de la demanda: " La cuestión que se suscita en el presente recurso, habida cuenta de la vinculación existente entre EPI (acreedora) y GUGA (deudora), se concreta en determinar si es condición sine qua non la existencia de una declaración judicial de insolvencia del deudor para considerar deducibles las pérdidas por créditos incobrables (tesis mantenida por la Administración en base a una interpretación literal de la norma) o, por el contrario, cabe realizar una interpretación en sentido más amplio, atendiendo a las particularidades del caso concreto cuando existen evidencias justificadas y acreditadas de la imposibilidad de cobro de los saldos deudores (caso de EPI)" -página 5 de la demanda-.

La demanda defiende la procedencia de esta interpretación amplia, en síntesis, apelando al régimen contenido en el art. 7 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, Real Decreto 1777/2004), respecto a las insolvencias de los deudores de las entidades financieras y a que, en atención a las circunstancias concurrentes, el saldo deudor declarado por la recurrente a 31 de diciembre de 2006 era de imposible restitución porque (i) en el año 2005 se produjo el cese en la actividad empresarial de la sociedad deudora motivado por el cierre de los periódicos y, con ello, la posibilidad de generar nuevos recursos económicos y (ii) ese saldo obedecía a las aportaciones realizadas a partir del cierre empresarial, para satisfacer el coste de la rescisión de los contratos de trabajo y demás gastos derivados de la liquidación de las filiales acordada en el ejercicio 2006, una vez que cesaron los ingresos de la explotación tras el definitivo cierre de los periódicos.

Frente a tal argumentación la Abogacía del Estado opone en su escrito de contestación que es correcto el criterio de la Inspección considerando que solo cabría examinar una posible pérdida en 2009, ya que en 2006 no concurría el supuesto del art. 12.2 del TRLIS -insolvencia judicialmente declarada- y que el art. 12.2 del TRLIS, en lo que se refiere a este punto, regula un supuesto distinto del contemplado en el art. 7 del Real Decreto 1777/2004.

Expuestos los términos esenciales del debate planteado con ocasión de este motivo de impugnación y no controvertido el dato básico y esencial del que parte la regularización -que en el ejercicio 2006 no se había producido aún la insolvencia judicialmente declarada de la entidad deudora-, ha de rechazarse la tesis de la recurrente.

El art. 12.2 del TRLIS, en el extremo aquí controvertido, es claro al regular el requisito a que se subordina el reconocimiento de la deducción, configurándolo como un concepto jurídico determinado y exigiendo al efecto que se haya producido la " insolvencia judicialmente declarada".

La parte recurrente pretende que, por vía interpretativa, se sustituya tal concepto jurídico determinado por otro indeterminado y que la situación de insolvencia pueda apreciarse, a los efectos de estimar la procedencia de la deducción correspondiente, en función de las circunstancias de cada caso.

Tal aspiración contradice, prima facie, el principio clásico en materia interpretativa según el cual *in claris non fit interpretatio*. Como a propósito de este principio afirmó el Tribunal Supremo en la sentencia de 30 de junio de 2011 (recurso nº 2364/2008), "basta con realizar una simple lectura de la norma para llegar a la única conclusión posible".

Conclusión a la que, por lo demás, esta Sala y Sección ha llegado en anteriores pronunciamientos de entre los que, a título de ejemplo, puede citarse la sentencia de 24 de septiembre de 2020 (recurso nº 308/2017):

"-En relación con la provisión relativa a D. Nicanor, el Acuerdo de liquidación indica que la Inspección no la admitió la existencia de vinculación entre el perceptor del préstamo y la entidad y no constar que el deudor estuviese en situación de insolvencia judicialmente declarada -art. 12 TRLIS y 42 C de c, ver la p. 18 del Acuerdo de liquidación-

Ciertamente la dotación de la provisión en dicho caso contraviene claramente el tenor literal de la norma".

Resulta además que la fundamentación de la tesis interpretativa a que se refiere la demanda se basa en la invocación del régimen establecido en el art. 7.2.e) del Real Decreto 1777/2004 para la cobertura del riesgo de crédito en las entidades financieras.

Pretensión que contradice la clara dicción del art. 14 de la LGT al regular la prohibición de la analogía en el ámbito tributario: "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".

Desde este punto de vista cumple manifestar que la Sala coincide con la siguiente ratio decidendi expresada en la resolución impugnada: "siendo claro el tenor literal del artículo 12.2 TRLIS, que no recoge ningún otro motivo que justifique la deducibilidad de dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor más que cuanto conste una insolvencia judicialmente declarada del deudor, no puede admitirse la deducción de la dotación por posible insolvencia que pretende el interesado" - página 7 de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central-

Aunque se desestima esta vertiente del motivo impugnatorio resta por analizar la petición subsidiaria contenida en la demanda en relación a que, de no acogerse la tesis interpretativa antes examinada, al menos se estime el reconocimiento del derecho a la deducción correspondiente en el ejercicio 2009 en que se produjo la liquidación de la sociedad deudora.

La Administración demandada opone a tal posibilidad dos óbices: (i) que el procedimiento inspector abarcaba los ejercicios 2004 a 2006 del Impuesto sobre Sociedades, por lo que no podía entrar a examinar ni regularizar situaciones imputables al ejercicio 2009 y (ii) que el recurrente no solicitó durante el procedimiento inspector que se realizara tal regularización del ejercicio 2009.

Doble objeción que ha sido ya descartada por esta Sala y Sección en anteriores pronunciamientos, pudiendo citar al efecto las sentencias de 22 de enero de 2021 (recurso nº 603/2017) y 21 de diciembre de 2020 (recurso nº 602/2017).

Así, en esta última sentencia, se razonó al efecto en el siguiente sentido:

" Señala la recurrente que no ha sido tenida en cuenta en los ejercicios siguientes, la regularización practicada por la Administración en el ejercicio objeto de autos, lo que ha producido que el margen por el que se ha tributado en la vida del proyecto sea superior al obtenido y, en concreto, en la cuantía objeto de regularización de dichos ejercicios.

Ciertamente, la íntegra regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo, es una exigencia que ha venido reiteradamente reconocida por el Tribunal Supremo. Esta íntegra regularización implica que la Administración debe regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo tanto en lo que le beneficia como lo que le perjudica. En otro caso, las normas tributarias no resultarían aplicadas correctamente.

Como correctamente se afirma la demanda, Tribunal Supremo, ha afirmado que, sobre la base del principio de regularización completa, se debe regularizar la situación completa del obligado tributario y ello incluye "todos los aspectos o componentes que conforman el ámbito material" de la actuación inspectora. En este sentido se pronuncia el citado Tribunal Supremo en su sentencia de 12 de diciembre de 2013 (recurso 4301/2010) y de 26 de enero de 2012 (recurso 5631/2008).

Esta doctrina reiterada del Tribunal Supremo comprende tanto los ejercicios objeto de regularización, como todos aquellos, que, aun no estando dentro del ámbito de las actuaciones inspectoras, se vean afectados por la regularización realizada por la Administración.

La confirmación del criterio administrativo respecto del método Monte Carlo, podría ocasionar una doble imposición al sujeto pasivo, si no ordenásemos la íntegra regularización de su situación tributaria, en la medida en

que la liquidación que vamos a confirmar en esta sentencia pueda producir efectos sobre otros ejercicios, provocando así una doble imposición no permitida por las leyes tributarias.

Y esta completa regularización, ha de realizarse de oficio por la Administración, sin que sean jurídicamente aceptable, como ha reiterado el Alto Tribunal, pese al sujeto pasivo el que haya de instar esas correcciones. Por tanto, la administración de oficio ha de proceder a la íntegra regularización de la situación jurídica del recurrente, como consecuencia de la liquidación que nos ocupa, tanto en aquello que le beneficie como en lo que le perjudique, con audiencia de éste.

Por último, hemos de señalar que nada se dice en la demanda ni en el escrito de conclusiones, sobre la legalidad de la sanción impuesta, por lo que no encontramos justificación alguna para un pronunciamiento estimatorio en este punto.

De lo expuesto resulta la estimación parcial del recurso".

A la luz de lo expuesto, procede estimar parcialmente el motivo de impugnación y, en consecuencia, debemos anular la resolución impugnada, y el Acuerdo de liquidación de que trae causa, en cuanto no reconoce el derecho de la entidad recurrente a la íntegra regularización de su situación tributaria en el extremo aquí controvertido, ordenando a la Administración demandada que proceda a la íntegra regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo derivada de la liquidación objeto de autos.

Sobre la procedencia de imputar intereses por las cantidades entregadas a la entidad vinculada GUGA

Cuarto.

- El segundo motivo de impugnación atañe a los intereses devengados por el préstamo imputado a la recurrente como consecuencia de las cantidades entregadas a la entidad vinculada GUGA en el ejercicio 2006.

La tesis de la recurrente, a propósito de esta cuestión, es que no procede imputar tales intereses como derivados de un contrato de préstamo, al menos en lo que se refiere a las cantidades entregadas en el año 2006, pues desde el momento mismo de la entrega de esas cantidades se sabía que eran de imposible devolución al estar destinadas a cubrir los gastos de liquidación de las sociedades filiales y el art. 1740 del Código Civil establece que uno de los elementos esenciales del contrato de préstamo es que la entrega se haga " con condición de devolver otro tanto de la misma especie y calidad".

Frente a ello la Abogacía del Estado opone que, a tenor del art. 16 del TRLIS, debe conceptuarse como préstamo retribuido la entrega de fondos por parte de la matriz a la filial, siendo por tanto procedente su tributación por los intereses imputables.

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central resuelve la alegación correspondiente acudiendo a un precedente de esta Sala y Sección, la sentencia de 19 de noviembre de 2006 (recurso nº 1049/2003), que fue confirmada en casación por la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2009 (recurso nº 5557/2006).

En lo que aquí interesa, la sentencia de esta Sala y Sección se pronunció en los siguientes términos:

"OCTAVO: El siguiente motivo es el relativo a la regularización de los intereses préstamo realizado por Ediciones Primera Plana, S.A. a Delta Aviación S.A, correspondientes a la entrega de dos cheques a la citada entidad en concepto de "ampliación de capital", en diciembre de 1991, y que según la entidad recurrente no obsta el hecho de que su ejecución se demorase hasta 1993.

Se ha de señalar que ambas sociedades están participadas mayoritariamente por la recurrente.

Partiendo de la realidad de dicha entrega, la misma se ha de considerar como financiación o préstamo entre entidades, cuya vinculación no se discute al estar plenamente acreditada y reconocida. Como tal operación, le es aplicable el art. 16, de la Ley 61/78, del Impuesto sobre Sociedades, en su interpretación jurisprudencial.

En este sentido, la jurisprudencia tiene declarado: "(...)- Llegados a este punto surge la cuestión de que, aunque la financiación o préstamo de "C., S.A." a "T., S.A." fuese sin intereses, entran en juego dos preceptos: el art. 3º.3 y el art. 16, ambos de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades.

Con arreglo al primero "Las prestaciones de trabajo personal y las de bienes en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas salvo prueba en contrario". El art. 16, tras establecer que "Los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la sociedad", añade en su apartado 3 que "No obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de operaciones entre sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes".

5. A los efectos de lo dispuesto en los dos apartados anteriores se entenderá que existe vinculación entre dos sociedades cuando participen directa o indirectamente, al menos en el 25 por 100, en el capital social de otra o cuando, sin mediar esta circunstancia, una sociedad ejerza en otras funciones que impliquen el ejercicio del poder de decisión.

Resulta de lo anterior que en el supuesto general el art. 3º.3 establece una presunción de onerosidad iuris tantum, es decir, destructible mediante prueba en contrario; y en este sentido son numerosas las sentencias de esta Sala que, merced a distintos medios de prueba, consideraron destruida la presunción de onerosidad y, en consecuencia, la inexistencia de gravamen. Pero el art. 16.3 establece, tratándose de sociedades vinculadas, una presunción "iuris et de iure", o, más exactamente, una "ficción legal" (fictio iuris, que definió Aliciatio como fictio est legis adversus veritatem in re possibili, ac ex iusta causa dispositio), figura que aunque cercana a la presunción "iuris et de iure", fundamentalmente se diferencia de ella "en la racionalidad que inspira la formulación de las presunciones absolutas y que está ausente en las ficciones jurídicas, cuya fuerza emana solamente de la Ley". Pues bien, por virtud de tal ficción legal del art. 16.3 los préstamos o financiaciones entre sociedades vinculadas han de estimarse siempre retribuidos (y, por tanto, sujetos a gravamen) aunque se haya probado su gratuidad, como sucede en el presente caso. Siendo así, el problema deriva en cómo cuantificar tal onerosidad ficticia, para lo cual se establecen dos reglas: una, señalada por el art. 16 respecto de los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes; y otra, de no ser posible lo anterior, la que establece la Disposición Transitoria Quinta del citado Real Decreto 2027/1985, de 23 de octubre (que desarrolló la Ley 14/1985), cuando dispone que Desde la entrada en vigor del presente Real Decreto se fija un tipo de rendimiento mínimo de igual cuantía que el tipo de interés legal del dinero que afectará a las operaciones con rendimiento implícito o explícito devengado a partir de la citada entrada en vigor, en los términos estipulados en la presente norma.

De esta forma, resultando que por imperativo del art. 2º de la Ley 14/1985 de Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros, en el presente caso esta sujeto a retención en el Impuesto de Sociedades el pago de intereses; que el art. 3º del Real Decreto 2027/1985, aunque con evidente confusión terminológica) tiene su necesaria cobertura en el anterior precepto; que por exigencia de la ficción legal del art. 16 de la Ley del Impuesto 61/1978 esta operación financiera entre sociedades vinculadas ha de considerarse onerosa, y que la onerosidad ficticia imputable debe quedar establecida en el interés legal del dinero caso de no poderse llegar a fijar el costo de la operación en condiciones normales de mercado, es evidente que procede estimar el recurso promovido por el Abogado del Estado." (TS. Sala 3ª, Secc.2ª, Sentencia de fecha 27 de junio de 2005).

En el presente caso, la Inspección ha cumplido con estos criterios, valorando la "onerosidad ficticia" de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado. Por lo tanto, procede confirmar esta regularización".

Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo confirmatoria de la anterior se pronunció en los siguientes términos:

"QUINTO. - Respecto a los denominados "Intereses Préstamo La Voz de Asturias, S.A." hay que partir de ese hecho aceptado y es que la dominante entregó a "Promeco", durante dos ejercicios, 1989 y 1990, 120.000.000 de pesetas y que el 30 de diciembre de 1990 tales cantidades se convirtieron en una mayor participación de la demandante en la "Voz de Asturias, S.A."

Con independencia de quién y cómo tuviera ese dinero (lo que debería haber acreditado el recurrente) es lo cierto que esa cantidad de 120.000.000 de pesetas fue entregada durante 1990 y 1989. Sólo en 1990, al final, se convirtió en una mayor participación de la recurrente en "La Voz de Asturias, S.A.", lo que obliga a considerar que tales cantidades, y hasta el 30 de diciembre de 1990, tuvieron naturaleza de préstamo. Por eso hay que desestimar el motivo pues las cantidades controvertidas fueron entregadas en concepto de préstamo y devengaron el interés consiguiente, hasta que se produjo su conversión en capital".

Limitado el debate en esta sede a la concreta cuestión de si la finalidad con la que la recurrente entregó dichas cantidades a la entidad vinculada GUGA afecta a la regularización practicada, la Sala ha de pronunciarse en sentido coincidente con el expresado por la resolución ahora impugnada cuando, en su página 15, valora las sentencias a que hemos hecho mención y afirma que las mismas "no prevén un tratamiento diferenciado en función del fin al que se vayan a destinar las cantidades entregadas, siendo lo único relevante que las sociedades prestatarias vinculadas puedan disponer de unos fondos antes de que se produzca efectivamente la ampliación de capital, lo que ha sido el caso".

La Sala, coincidiendo con el criterio administrativo anterior, aprecia tanto la sustancial identidad de razón entre el presente caso y el resuelto por las sentencias citadas como que el alegato de la recurrente no resulta suficiente a los efectos de justificar un apartamiento del precedente.

Tesis que, a nuestro juicio y por lo demás, resulta plenamente conforme con la interpretación jurisprudencial de aplicación a este tipo de operaciones tal y como, por ejemplo, se expresa en la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2009 (recurso nº 6928/2003):

"Partiendo, pues, de la realidad de préstamo entre sociedades vinculadas, la regla a aplicar es la contenida en el art. 16.3 de la Ley 61/78, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que disponía que cuando se tratase de operaciones entre sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los "precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes".

Por otra parte, es de recordar que la jurisprudencia de este Tribunal Supremo (sentencias de 23 de mayo y 30 de noviembre de 1989 , 26 de marzo , 7 y 18 de junio de 1992 y 19 de enero de 1996) ha venido a establecer la doctrina sobre el alcance del art. 3.3 de la Ley 61/1978 del Impuesto de Sociedades : es una presunción "iuris tantum" que atribuye el carácter de "hecho imponible" a la obtención de rentas por la sociedad, define lo que comporta renta y termina diciendo que las prestaciones, tanto de trabajo como de bienes, que realice la sociedad "se presumirán retribuidas salvo prueba en contrario".

El art. 16, en sus apartados 3 y 4 , establece una presunción "iuris et de iure", que supone una excepción a la valoración contable de los ingresos y gastos para el caso de sociedades vinculadas, valorándose conforme a los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes.

Lo que se trata de impedir desde el punto de vista fiscal, a través de la norma del art. 16.3 , es la transferencia de beneficios o pérdidas entre las sociedades vinculadas a través de la fijación de precios convenidos, mediante la fijación de ajustes fiscales extracontables resultado de aplicar precios de libre mercado entre sociedades independientes.

Por ello, no puede admitirse la inexistencia de hecho imponible mediante la destrucción de la presunción de onerosidad de renta, pues se parte de la existencia de sociedades vinculadas cuyas operaciones, por imperativo legal, tributan conforme a precios normales de mercado, sin que quede supeditada la presunción "iuris et de iure" (art. 16.3) a la presunción genérica "iuris tantum" (art. 3.3), al tratarse de hipótesis diferentes.

Tal es la calificación jurídica que corresponde a las operaciones de préstamo a sociedades vinculadas, al tratarse de saldos que se mantienen, durante un periodo de tiempo, sin retribución alguna y que suponen un medio de financiación que distorsiona las bases imponibles de las sociedades vinculadas.

De los datos obrantes en el expediente administrativo se desprende que la sociedad recurrente prestaba un servicio a las sociedades vinculadas, sin retribución, lo que independientemente del reflejo contable que pueda hacerse y de que pudieran realizarse tales servicios a otros clientes, a efectos fiscales denota, en definitiva, un medio de financiación de las sociedades vinculadas, que, al margen de su encaje legal en una u otra figura jurídica, muestra económicamente transferencia de beneficios o pérdidas entre las sociedades, que deben valorarse desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades como operaciones entre sociedades vinculadas según el art. 16 de la Ley 61/1978 y art. 25 de la Ley General Tributaria " .

Dicha conclusión se alcanza también en atención a los elementos de hecho y de derecho que a propósito de esta cuestión se contienen en el Acuerdo de liquidación y en las resoluciones recaídas en la vía económico-administrativa a que la entidad recurrente ni siquiera hace mención en su recurso (por ejemplo, la contabilización de las referidas entregas de dinero y su incidencia en la regularización efectuada por la Inspección) y que, por tanto, no han sido desvirtuados en esta sede.

El motivo se desestima en este punto si bien nuevamente hemos de pronunciarnos a propósito de la incidencia del principio de íntegra regularización.

Así, sostiene la parte actora que " la Inspección debió rectificar la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2009, reconocido (sic) dichos intereses presuntos como mayor pérdida de EPI por la extinción de su filial" -página 13 de la demanda-.

La Administración demandada opone los mismos argumentos que hemos visto con ocasión del motivo de impugnación anterior.

Sin embargo, a diferencia de lo resuelto anteriormente, en este punto la Sala estima que no procede acceder a lo interesado en la demanda.

La recurrente no ha justificado suficientemente la procedencia de la íntegra regularización en el extremo aquí discutido.

La Administración tributaria ha regularizado los efectos fiscales derivados de las entregas de dinero realizadas por la recurrente a su filial portuguesa conforme a la regulación contenida en el art. 16.1 del TRLIS.

Como se ha señalado anteriormente, la regularización ha consistido en imputar a la recurrente, por la vía de la denominada " onerosidad ficticia" a que alude la sentencia de esta Sala y Sección de 19 de noviembre de 2006 (recurso nº 1049/2003) antes citada, unos ingresos en el ejercicio 2006 derivados de los intereses presuntos procedentes de las entregas de dinero efectuadas a la sociedad vinculada.

Hemos de entender, por lo expuesto, que la regularización procedente, en el extremo aquí controvertido agota sus efectos en el ejercicio 2006, a través de la integración en la base imponible de la entidad recurrente de los ingresos derivados de esos intereses presuntos.

Al margen de la forma en que la extinción de la filial portuguesa haya incidido en la tributación de la sociedad recurrente en el ejercicio 2009 o de la forma en que pueda hacerlo a tenor de lo resuelto en el fundamento jurídico precedente, la conclusión que se extrae de lo anterior es que la petición que estamos examinando no puede ser acogida pues la regularización practicada resulta conforme a Derecho sin necesidad de complementar la misma en la forma interesada en la demanda.

El motivo se desestima.

Decisión del recurso contencioso-administrativo

Quinto.

- En consecuencia, se estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad recurrente contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de marzo de 2019 (R.G.: 2514/2016).

En consecuencia, procede anular la citada resolución y el Acuerdo de liquidación de que trae causa, por no ser conformes a Derecho, única y exclusivamente en cuanto en cuanto no reconocen el derecho de la recurrente a la íntegra regularización de su situación tributaria en los términos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos en el señalado extremo, ordenando a la Administración demandada que proceda a la íntegra regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo derivada de la liquidación objeto de autos, confirmando la Resolución impugnada en sus restantes pronunciamientos.

Costas

Sexto.

- Sin costas, al tratarse de una estimación parcial, debiendo cada parte soportar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad (art. 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa).

FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Marcos Juan Calleja García, en nombre y representación de EDITORIAL PRENSA IBÉRICA, S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de marzo de 2019 (R.G.: 2514/2016) y, en consecuencia:

Primero.

- Anulamos la citada resolución y el Acuerdo de liquidación de que trae causa, por no ser conformes a Derecho, única y exclusivamente en cuanto en cuanto no reconocen el derecho de la recurrente a la íntegra regularización de su situación tributaria en los términos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos en el señalado extremo, ordenando a la Administración demandada que proceda a la íntegra regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo derivada de la liquidación objeto de autos, confirmando la Resolución impugnada en sus restantes pronunciamientos.

Segundo.

- Sin costas, debiendo cada parte soportar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

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. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Rafael Villafañez Gallego 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.