

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088277

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 26 de octubre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 251/2020

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación relativa. Préstamo Vs ampliación de capital. Considera la Sala, en primer lugar, que el destino último de los fondos transferidos es algo que queda extramuros del debate, pues lo que forma parte de este, en sentido propio, es dilucidar si a través de ese préstamo se estaba simulando, por un motivo puramente fiscal, la ampliación de capital de una tercera sociedad a la que tenía intención de acudir la sociedad supuestamente prestamista. Considera la Audiencia que resulta imposible comprobar que el destino concreto de los fondos transferidos fuera el que se afirma en la demanda, no pudiendo corroborar completa y perfectamente la trazabilidad de la estructura de inversión. En tal sentido, no basta afirmar apodóticamente que los fondos adquiridos se destinaron a determinadas finalidades o aportando una información sesgada al mismo fin. La acreditación de tales hechos pasa por realizar una actividad probatoria mucho más intensa que la que se ha realizado, que permitiera ofrecer una imagen completa de la situación financiera y patrimonial de las sociedades implicadas y de la situación negocial que late en las referidas operaciones, algo que aquí no ha sucedido. Expuesto lo anterior, los indicios en que se basa la declaración de simulación son los siguientes, los cuales no han sido suficientemente desacreditados por la recurrente a juicio de la Sala: que las partes intervinientes están vinculadas, que no se estableció en el momento de la firma del contrato de préstamo una fecha cierta de reembolso, ni un calendario de pagos a realizar por la entidad deudora, que no se estableció garantía alguna a pesar del elevado importe prestado, la situación patrimonial y el objeto social de la entidad prestataria y la vigencia del contrato y el vencimiento anticipado del préstamo. Por tanto, desde una perspectiva global, considera la Sala que la valoración indiciaria realizada por la Administración tributaria permite sostener razonadamente que la apariencia de préstamo encubría una ampliación de capital. En definitiva, no se discute que la recurrente recibiera una serie de fondos sino si la forma en que los recibió fue o no simulada, pues lo que viene a declarar la Inspección es que se celebró un préstamo a tal fin con la finalidad única y exclusiva de obtener una ventaja fiscal (la generación de gastos financieros deducibles) a la que no podía accederse por la vía de la ampliación de capital realmente realizada. Que con esos fondos la recurrente celebrara una serie de préstamos y que estos le supusieran unos ingresos financieros por los que tributó efectivamente son cuestiones que no forman parte del núcleo de la controversia ni tampoco bastan per se para descartar o debilitar la fuerza del razonamiento administrativo que sirve de sustento a la liquidación aquí impugnada.

IS. Regímenes especiales. Grupos fiscales. Exclusión del grupo de sociedades que se encuentren en desequilibrio patrimonial. La situación de desequilibrio debe concurrir al cierre del periodo impositivo. La entidad alega que en el ejercicio siguiente realizó una aportación para compensar pérdidas para lograr el equilibrio patrimonial. Sin embargo, al final de ese mismo periodo la entidad volvió a encontrarse en desequilibrio. La corrección no puede ser precaria o temporal, solo se admite si al final del periodo siguiente está solventado el desequilibrio [Vid., SAN de 7 de mayo de 2018, recurso nº 319/2015, (NFJ071456)]. [Vid., en el mismo sentido, SAN, de 22 de octubre de 2021, recurso nº 753/2018 (NFJ084499)]. **Procedimiento sancionador.** Se confirma la sanción impuesta.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts.14 y 67.

Ley 58/2003 (LGT), art. 16.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 58.

RDLeg. 1/2010 (TR LSC), art. 363.

PONENTE:

Don Rafael Villafañez Gallego.

Magistrados:

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

A U D I E N C I A N A C I O N A L

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000251 /2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00835/2020

Demandante: BABCOCK MISSION CRITICAL SERVICES HOLDINGS, S.L.

Procurador: ARTURO MOLINA SANTIAGO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

S E N T E N C I A N º :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a veintiséis de octubre de dos mil veintidós.

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 251/2020 se tramita a instancia de la entidad Babcock Mission Critical Services Holdings, S.L., representada por el Procurador D. Arturo Molina Santiago asistida por la Letrada D.^a Alejandra Puig Ruano, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de noviembre de 2019 (R.G.: 00/00136/2017 y 00/01424/2017), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 a 2013 y cuantía de 4.452.086,41 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- El 21 de enero de 2020 la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de noviembre de 2019 ((R.G.: 00/00136/2017 y 00/01424/2017).

Segundo.

- La entidad recurrente formalizó demanda el 28 de agosto de 2020.

Tercero.

La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 21 de septiembre de 2020.

Cuarto.

- Las partes actora y demandada verificaron el trámite de conclusiones mediante escritos presentados el 8 y el 24 de marzo de 2021, respectivamente.

Quinto.

Finalmente, se procedió a señalar para deliberación, votación y fallo el día 19 de octubre de 2022, fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló con el resultado que seguidamente se expresará.

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

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas

Primero.

El presente recurso tiene por objeto la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de noviembre de 2019 (R.G.: 00/00136/2017 y 00/01424/2017), que desestima las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por la entidad Babcock Mission Critical Services Holdings, S.L. contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 a 2013.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan por las partes son las siguientes:

- (i) Prescripción del derecho de la Administración a liquidar los ejercicios 2010 y 2011, por haberse superado el plazo de duración del procedimiento inspector.
 - (ii) Motivos económicos del contrato de préstamo otorgado por World Helicopters, S.A.R.L. en favor de Babcock Mission Critical Services Holdings, S.L.
 - (iii) Indicios tenidos en cuenta por la Inspección y confirmados por el Tribunal Económico-Administrativo Central para considerar que el préstamo debe ser valorado como una aportación de capital.
 - (iv) Inaplicabilidad de la limitación a la deducibilidad de gastos financieros del art. 14.1.h) 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), al caso de Babcock Mission Critical Services Holdings, S.L.
 - (v) Incorrecta apreciación de la existencia de simulación contractual relativa y principio de economía de opción.
 - (vi) Tributación de los ingresos financieros derivados de la operativa analizada en el seno del Grupo Babcock.
 - (vii) Exclusión de Babcock Mission Critical Services International, S.A. del Grupo de consolidación fiscal en el ejercicio 2010.
 - (viii) Improcedencia de la sanción impuesta a Babcock Mission Critical Services Holdings, S.L.
- Antecedentes de interés

Segundo.

Para la decisión del presente recurso debemos tener en cuenta los siguientes antecedentes:

1. El 21 de noviembre de 2016, el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de la Comunidad Valenciana dictó acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 a 2013, del que resultaba una deuda a ingresar de 0 euros. El acuerdo se notificó a la entidad el 22 de noviembre de 2016.

2. Las actuaciones inspectoras de las que resultó dicho acuerdo se iniciaron el día 6 de julio de 2015 mediante la notificación al contribuyente de la comunicación de inicio de un procedimiento inspector de alcance parcial referido al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 a 2013 y limitado a la comprobación de los gastos financieros y, además, en 2010 en relación a la dependiente Inaer Asset Management S.A.U., limitada a la comprobación del gasto por amortización de inmovilizado y ajuste al resultado contable por libertad de amortización.

3. Posteriormente, se amplió el alcance del procedimiento para incluir también la comprobación del cumplimiento de los requisitos que se refieren artículo 67.4 del TRLIS en relación con la entidad Inaer Aviation

International, S.A. (cumplimiento de los requisitos para formar parte del grupo fiscal en régimen de consolidación a efectos del Impuesto sobre Sociedades).

4. En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación relativas al Impuesto sobre Sociedades se incoó acta de disconformidad el 10 de octubre de 2016, que dio lugar al acuerdo de liquidación impugnado.

5. Los hechos relevantes que están en el origen de la regularización de la situación tributaria del contribuyente son los siguientes:

- Babcock Mission Critical Services Holdings, S.L. es la sociedad dominante del grupo de consolidación fiscal 156/06.

- En 2010 Babcock Mission Critical Services Holdings, S.L. (antes denominada Inaer Aviation Group, S.L.) pertenecía íntegramente a World Helicopters, S.A.R.L., residente en Luxemburgo. A su vez, Inaer Aviation Group, S.L. era el socio único de Inaer Aviation International, S.L. (ahora denominada Babcock Mission Critical Services International, S.A.) y de Inaer Aviation Spain, S.A. (ahora denominada Babcock Mission Critical Services, S.A.U.).

- La actividad desarrollada por Inaer Aviation Group, S.L. consistía en la tenencia de valores mobiliarios y la prestación de servicios de dirección y gestión a las sociedades participadas.

- El 28 de abril de 2011 se firmó un contrato de préstamo en virtud del cual World Helicopters, S.A.R.L. entregaba a Inaer Aviation Group, S.L., la ahora recurrente Babcock Mission Critical Services Holdings, S.L., 90.000.000 euros. En esa misma fecha Inaer Aviation Group, S.L. suscribió una ampliación de capital llevada a cabo por Proiris Aviation Spain, S.L. por importe de 89.999.994,30 euros. Esta entidad, Proiris Aviation Spain, S.L., pertenecía íntegramente a Inaer Aviation Group, S.L.

- La Inspección, una vez desarrolladas las actuaciones de comprobación referidas, concluyó que el préstamo constituía, en realidad, un negocio simulado (simulación relativa), pues bajo la apariencia de un préstamo, el negocio jurídico que se estaba realizando era, en realidad, una aportación de capital. Consecuentemente, no admitió la deducción de los gastos financieros correspondientes en los ejercicios objeto de comprobación.

- Por otro lado, la Inspección excluyó a la sociedad Inaer Aviation International, S.L. (ahora denominada Babcock Mission Critical Services International, S.A. del grupo de consolidación, con efectos para el ejercicio 2010, porque la existencia de pérdidas había dejado su patrimonio neto por debajo de la mitad del capital social. Como consecuencia de esta exclusión, la Inspección dictó el acuerdo de liquidación A51-72728583, en el que se regularizó el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 individual de Babcock Mission Critical Services International, S.A.

6. Asimismo, las actuaciones inspectoras señaladas motivaron la imposición de sanciones por un importe conjunto de 4.056.723,11 euros, por entender que la entidad era responsable de la comisión en 2010, 2011 y 2012 de las infracciones tributarias graves tipificadas en el artículo 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), esto es, determinar improcedentemente partidas a compensar.

7. Dichas sanciones fueron impuestas por acuerdo de fecha 10 de febrero de 2017 dictado por el Inspector Regional y la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de la Comunidad Valenciana, notificado el 13 de febrero de 2017.

8. Disconforme con los acuerdos de liquidación e imposición de sanción descritos, el contribuyente interpuso, en única instancia per saltum ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, las correspondientes reclamaciones económico-administrativas, que fueron desestimadas por la resolución que constituye el objeto del presente recurso.

Sobre la prescripción del derecho de la Administración a liquidar los ejercicios 2010 y 2011, por haberse superado el plazo de duración del procedimiento inspector

Tercero.

Esta cuestión litigiosa ya ha sido enjuiciada por la Sala con ocasión del recurso resuelto por la sentencia 22 de octubre de 2021 (ROJ: SAN 4455/2021, FJ 2), que se expresa en los siguientes términos:

"SEGUNDO.- Prescripción.

A.- El primer argumento lo desarrolla la recurrente en las pp. 3 a 7, discutiendo la dilación que se le imputa por el periodo 22 de septiembre de 2015 a 19 de enero de 2016 (119 días).

Consta que en la comunicación de inicio de actuaciones se solicitó a la recurrente, además de otra documental, "acreditación documental de los gastos financieros consignados en las autoliquidaciones Modelo 200 de la sociedad INAER AVIATION INTERNATIONAL, SA correspondientes a los ejercicios objeto de comprobación (2010 a 2013). En especial acreditación de su cuantificación, contabilización, realidad (contratos de financiación, etc.) y destino de la financiación recibida". Fijándose como fecha de la comparecencia y aportación el 22 de septiembre de 2015.

Consta en la diligencia nº 1 que el contribuyente solicitó mediante correo posponer las actuaciones al 18 de noviembre de 2015. Por lo tanto, existe un retraso en las actuaciones inspectoras del 22 de septiembre al 18 de noviembre de 2015 que es claramente imputable a la recurrente, quizás por ello en la p. 7 de la demanda la

recurrente admite que podría serle imputado el periodo 22 de septiembre a 18 de noviembre de 2015, que cifra en 57 días.

Consta también en la diligencia nº 1 que la recurrente no aportó la documental a la que se hace referencia y, asimismo que respecto de la misma " los comparecientes solicitan un plazo adicional hasta el próximo 14/12/2015 para poder facilitarla". La razón por la que se fijó dicha fecha fue porque fue la establecida para la siguiente comparecencia.

La diligencia nº 2 es de fecha 16 de enero de 2016, se dice que la documentación requerida se aportó. No se celebró la comparecencia el 14 de diciembre de 2015, porque, de nuevo, se solicitó mediante correo electrónico aplazamiento que fue concedido. En el correo accediendo al aplazamiento se dijo a la recurrente que podía aportar la documentación antes de la comparecencia, lo que no hizo.

Se si observa el contenido de las diligencias se puede ver que, en realidad, estamos ante un supuesto en el que la propia recurrente ha venido solicitando aplazamientos bien para la entrega de los documentos requeridos, bien para la materialización de la comparecencia, por lo que, claramente, estamos ante dilaciones que son imputables a la recurrente, no a la Administración. En estos casos en los que la propia recurrente solicita el aplazamiento la dificultad en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras tiene su causa en la solicitud de la recurrente, pues no es de recibo que solicita aplazamientos y, posteriormente, pretenda imputar la dilación a la Administración o lo que es lo mismo que la dilación no es imputable a quien solicita el aplazamiento. Por lo demás, en la medida en que se solicitaba documentación para acreditar los gastos financieros de INAER AVIATION INTERNATIONAL SA, era documentación claramente relevante para la actuación inspectora e impidió el normal desarrollo de la misma.

B.- Discute la imputación de 9 días por solicitud de aplazamiento para alegaciones al acta. Sostiene la demandante -p.7- que ciertamente pidió dicho plazo, pero no lo agotó, por ello entiende que, si bien el plazo concedido fue del 2 al 11 de noviembre, como presentó alegaciones el 7 de noviembre de 2016, sólo cabe imputarle dilación hasta dicha fecha.

La cuestión está resuelta, entre otras, por la STS de 9 de marzo de 2017 (Rec. 897/2016), dicha sentencia es muy clara al indicar que " el periodo temporal de ampliación derivado de la petición de prórroga del plazo de alegaciones en el procedimiento inspector ha de computarse a cuenta del administrado" y añade la sentencia que " dicha consideración no varía por la circunstancia de que el solicitante de la ampliación o prórroga utilice todo el plazo concedido, solo una parte del mismo e, incluso, aunque no la utilice".

El motivo se desestima".

Por elementales exigencias derivadas de los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina, en la decisión del presente motivo de impugnación hemos de reiterar el criterio expuesto.

Confirmada la validez de las dilaciones no imputables a la Administración que se cuestionan por la recurrente, decae también el fundamento en que descansa el motivo de impugnación atinente a la prescripción.

El motivo se desestima.

Sobre la simulación relativa apreciada por la Inspección en relación al contrato de préstamo otorgado por World Helicopters, S.A.R.L. en favor de Babcock Mission Critical Services Holdings, S.L.

Cuarto.

Por razones de economía unificaremos, en este motivo y bajo este título, el examen de las cuestiones suscitadas en la demanda a las que nos hemos referido en los puntos (ii) a (vi) del fundamento de derecho primero de esta sentencia.

Para exponer el marco del debate, conviene que dejemos constancia de la operación y de los razonamientos que condujeron a la Inspección a apreciar la existencia de simulación relativa y al Tribunal Económico-Administrativo Central a confirmar dicho criterio, tal y como resulta de la resolución impugnada.

Así, por lo que se refiere a la operación de préstamo y a las circunstancias anteriores, coetáneas y posteriores a la misma que se valoran por la Inspección y por el Tribunal Económico-Administrativo Central, señalan las pp. 13 y 14 de la resolución:

"comenzando por la referida relativas al tratamiento de los gastos financieros derivados del préstamo concedido al sujeto pasivo, aquí reclamante, en 2011 por quien era su socio único, la entidad WORLD HELICOPTERS SARL, residente en Luxemburgo. Esta sociedad, remarcamos, era, al tiempo de la concesión del préstamo, la dueña del 100% del capital del contribuyente.

El préstamo se había formalizado el 28 de abril de 2011, firmándose un contrato de préstamo de 90.000.000 euros. Las características principales del préstamo eran, tal y como se han recogido en la documentación obrante en el expediente:

-El interés pactado era del 10% y no era pagadero anualmente sino que se capitalizaba. Una vez capitalizado, los intereses generaban más intereses, produciéndose el denominado "anatocismo".

-El préstamo debía devolverse dentro de los 3 días siguientes a la petición por el prestamista o, en su defecto, a su vencimiento el 28 de abril de 2018.

-Se permitían amortizaciones anticipadas con el consentimiento del prestamista.

-Las partes no podían transmitir su posición acreedora o deudora a terceros.

El contribuyente dice, y así lo viene sosteniendo ya desde el procedimiento de aplicación de los tributos, que destinó íntegramente el importe del préstamo a financiar una ampliación de capital efectuada, en fecha 27 de abril de 2011, por PROIRIS AVIATION SPAIN, S.L (posteriormente denominada BABCOCK MISSION CRITICAL SERVICES GROUP. SA.U.) y por importe de 90.000.000 euros. Consta en el expediente que, efectivamente, esa entidad llevó a cabo dicha ampliación de capital y que la misma fue suscrita por la entonces INAER AVIATION GROUP SLU (posteriormente BABCOCK MISSION CRITICAL SERVICES HOLDINGS SLU).

También se ha hecho constar que el 28 de diciembre de 2012 se acuerda la cancelación del préstamo. Para ello, se procede a su capitalización, siendo la ampliación de capital suscrita por el socio único de la entidad, que en ese momento era AVINCIS MISSION CRITICAL SERVICES LTD, a quien WORLD HELICOPTERS SARL habla cedido el préstamo. La Inspección solicitó la aportación de los contratos de cesión del derecho de crédito y el documento por el que se acordó la novación. El contribuyente no aportó tal documentación y adujo que se trataba de documentación propia de entidades no residentes, respecto de las que la Inspección no tenía competencia alguna".

La valoración de dicha operación por la Inspección como constitutiva de una simulación relativa se basa en los siguientes argumentos que se sintetizan así en las pp. 14 a 16 de la resolución:

"La Inspección consideró que la operación anterior constituía una simulación relativa, siendo, en realidad, una aportación de capital encubierta de WORLD HELICOPTERS SARL a INAER AVIATION GROUP SL.

Las razones en las que se apoyó la Inspección, recogidas en el acuerdo liquidatorio fueron:

-Que las partes intervinientes estaban vinculadas.

-Que no se estableció, ya desde el momento de la firma del contrato de préstamo, una fecha cierta de reembolso, ni un calendario de pagos a realizar por la entidad deudora.

-Que, además, no se estableció garantía alguna a pesar del elevado importe prestado.

Asimismo, se resalta con especial énfasis que la situación patrimonial del contribuyente deudor, perfectamente conocida por la entidad prestamista, aconsejaba no prestar cantidad alguna, habida cuenta de la nula capacidad de aquélla para devolver importe alguno, teniendo en cuenta además que, en los periodos 2011, 2012 y 2013, no se generó ingreso alguno. Además, el 15 de diciembre de 2010 se aprobó una modificación estatutaria que implicaba que los ingresos de la sociedad solo podrían proceder de la realización de una actividad financiera o de seguros o de ganancias procedentes de la venta o disposición de títulos. Adicionalmente, tras esta modificación el objeto social, del que era consciente la prestamista como socio único, la sociedad no podía realizar actividades comerciales o industriales distintas de las anteriores, ni mantener activos distintos en cuentas con empresas del grupo, saldos con las Administraciones Públicas y tesorería o activos líquidos equivalentes. En definitiva, tras dicha modificación el objeto social del interesado se limitó a la realización de actividades consistentes en la adquisición, tenencia, administración o enajenación de acciones, obligaciones, bonos, títulos, participaciones sociales etc., por cuenta propia y con excepción de la intermediación (la propia de una entidad holding).

En definitiva, se concluye que con el préstamo lo que se ha pretendido es, en realidad, que una sociedad (en este caso, la prestamista WORLD HELICOPTERS SARL) acudiese a una ampliación de capital (la efectuada por PROIRIS AVIATION SPAIN SL) a través de una "sociedad vehículo" (en nuestro caso, la aquí reclamante BABCOCK MISSION CRITICAL SERVICES HOLDINGS SLU, entonces denominada INAER AVIATION GROUP SLU), cuando la participación en todas ellas era del 100% (WORLD HELICOPTERS SARL poseía el 100% de INAER AVIATION GROUP SLU y ésta, a su vez, poseía el 100% de PROIRIS): En realidad, y así lo señala el acuerdo liquidatorio, es, a juicio de la Inspección, como si se hubiese concedido un préstamo a sí mismo para suscribir y desembolsar la ampliación de capital de PROIRIS, pero generando unos gastos financieros deducibles, de ahí que se considere que la única o esencial intención de la operación era de naturaleza fiscal.

También se pone especial énfasis en cómo se canceló o amortizó finalmente el préstamo, a través de una capitalización en sede de la deudora la aquí reclamante BABCOCK MISSION CRITICAL SERVICES HOLDINGS SLU, entonces denominada INAER AVIATION GROUP SLU: entiende la Inspección que no hubiera sido necesario el préstamo si INAER AVIATION GROUP SLU hubiese realizado, para acudir a la ampliación de capital de PROIRIS, ya directamente la ampliación de su capital que hizo 22 meses después de obtenerlo; con ello, a juicio de la Inspección, se pone de manifiesto que la entidad prestamista nunca tuvo una voluntad real de obtener la devolución de la cantidad prestada (junto con los correspondientes intereses), puesto que se sabía cómo iba a acabar la operación".

Pues bien, retomando las cuestiones litigiosas enunciadas en el fundamento de derecho primero de esta sentencia, comenzaremos examinando (ii) Motivos económicos del contrato de préstamo otorgado por World Helicopters, S.A.R.L. en favor de Babcock Mission Critical Services Holdings, S.L.

La primera cuestión que alega la recurrente frente a la simulación declarada por la Inspección y confirmada por el Tribunal Económico-Administrativo Central es la existencia de un motivo económico por el que World Helicopters, S.A.R.L. otorgó un préstamo en favor de Babcock Mission Critical Services Holdings, S.L. y que fue la obtención de fondos necesarios para acometer la inversión en la adquisición de las participaciones del Grupo Bond (pp. 11 y siguientes de la demanda).

Pues bien, frente a esta argumentación cabe oponer dos tipos de razones distintas.

Por una parte, procede subrayar que la resolución impugnada no centra su atención en el destino último de los fondos canalizados a través del préstamo (más allá del hecho constatado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la p. 13 de la resolución de que " esa entidad (Proiris Aviation Spain, S.L., ahora denominada Babcock Mission Critical Services Group, S.A.U.) llevó a cabo dicha ampliación de capital y que la misma fue suscrita por (la recurrente)") sino en que el préstamo concedido por World Helicopters, S.A.R.L. en favor de Babcock Mission Critical Services Holdings, S.L. perseguía única o esencialmente una intención de naturaleza fiscal en la medida en que, como se dice en la p. 20 de la resolución, " se ha simulado la concesión de un préstamo cuando en realidad el negocio realizado era una aportación de capital".

Por tanto, el destino último de los fondos transferidos por World Helicopters, S.A.R.L. en favor de Babcock Mission Critical Services Holdings, S.L. es algo que queda extramuros del debate pues lo que forma parte de este, en sentido propio, es dilucidar si a través de ese préstamo se estaba simulando, por un motivo puramente fiscal, la ampliación de capital de una tercera sociedad, Proiris Aviation Spain, S.L., a la que tenía intención de acudir World Helicopters, S.A.R.L.

Lo explica el Tribunal Económico-Administrativo Central en la p. 15 de la resolución:

"con el préstamo lo que se ha pretendido es que una sociedad (en este caso, la prestamista World Helicopters SARL) acudiese a una ampliación de capital (la efectuada por Proiris Aviation Spain SL) a través de una "sociedad vehículo" (en nuestro caso, la aquí reclamante Babcock Mission Critical Services Holdings SLU, entonces denominada Inaer Aviation Group SLU) cuando la participación en todas ellas era del 100% (World Helicopters SARL poseía el 100% de Inaer Aviation Group SLU y esta, a su vez, poseía el 100% de Proiris). En realidad, y así lo señala el acuerdo liquidatorio, es, a juicio de la Inspección, como si se hubiese concedido un préstamo a sí mismo para suscribir y desembolsar la ampliación de capital de Proiris, pero generando unos gastos financieros deducibles, de ahí que se considere que la única o esencial intención de la operación era de naturaleza fiscal".

Por otra parte, a mayor abundamiento, tampoco podría acoger la Sala la argumentación de la recurrente al apreciarse en la misma una contradicción que no ha sido aclarada pues al tiempo que se afirma que la finalidad económica de la operación de préstamo fue participar en la financiación de la adquisición del Grupo Bond por el Grupo Babcock se viene a sostener también que " esta parte no pudo ni puede aportar los contratos de compraventa del Grupo Bond, simple y llanamente porque el adquirente de las participaciones no fue (la recurrente, sino una sociedad residente fiscal en Reino Unido (BAH III), limitándose la función (de la recurrente) a realizar un préstamo para acometer la citada inversión" (p. 16 de la demanda).

Pues bien, los indicios a que se alude en la demanda en corroboración de lo anterior son absolutamente periféricos para respaldar la tesis de la recurrente en este punto.

Y la justificación ofrecida para excusar una actividad probatoria más intensa tampoco se estima plausible en la medida en que la misma no permite aclarar que la recurrente participara en una determinada estructura de inversión con una importante aportación de capital y, sin embargo, no sea capaz de ofrecer mayor justificación de esa participación que la resultante, por ejemplo, de los extractos del Acta del Consejo del Administrador único de la sociedad BAH I, participante también en dicha estructura de inversión, o de las Cuentas Anuales Consolidadas del Grupo Babcock del ejercicio 2011, que se citan en la demanda (pp. 16 y siguientes).

En este contexto, entendemos que los principios de facilidad y disponibilidad probatoria deben jugar en contra de la posición defendida por la entidad recurrente.

De este modo resulta imposible comprobar que el destino concreto de los fondos transferidos por World Helicopters, S.A.R.L. en favor de Babcock Mission Critical Services Holdings, S.L. fuera el que se afirma en la demanda, no pudiendo corroborar completa y perfectamente la trazabilidad de la estructura de inversión que se explicita en la p. 14 de la demanda.

En tal sentido, no basta afirmar apodóticamente que los fondos adquiridos se destinaron a determinadas finalidades o aportando una información sesgada al mismo fin.

La acreditación de tales hechos pasa por realizar una actividad probatoria mucho más intensa que la que se ha realizado, que permitiera ofrecer una imagen completa de la situación financiera y patrimonial de las sociedades implicadas y de la situación negocial que late en las referidas operaciones, algo que aquí no ha sucedido.

La valoración del informe pericial aportado como documento n.º 1 de la demanda no nos conduce a conclusiones distintas en la medida en que, en esencia, viene a reflejar la misma posición que la recurrente ha trasladado a la demanda y que ya hemos considerado insuficiente a estos fines.

Seguiremos con el examen de (iii) Indicios tenidos en cuenta por la Inspección y confirmados por el Tribunal Económico-Administrativo Central para considerar que el préstamo debe ser valorado como una aportación de capital.

La siguiente línea argumental que se desarrolla en la demanda para combatir la resolución impugnada consiste en criticar los indicios en que se ha basado la Inspección para declarar la existencia de simulación relativa (que las partes intervinientes están vinculadas, que no se estableció en el momento de la firma del contrato de préstamo una fecha cierta de reembolso, ni un calendario de pagos a realizar por la entidad deudora, que no se estableció garantía alguna a pesar del elevado importe prestado, la situación patrimonial y el objeto social de la entidad prestataria y la vigencia del contrato y el vencimiento anticipado del préstamo).

Pues bien, en relación a esta argumentación, lo primero que cabe señalar es que la valoración de estos indicios más correcta es aquella que los contempla globalmente y en su conjunto y no de forma analítica o individualizada. Solo desde esta perspectiva, en las circunstancias que se advierten en el presente caso, se logra captar lo que realmente ha sucedido. Así, por ejemplo, es cierto que, aisladamente considerado, el hecho de que el préstamo se suscribiera entre partes vinculadas no es por sí mismo indicativo o demostrativo de la existencia de simulación. Pero si ese indicio se valora junto con los demás que fundamentan el criterio de la Inspección, la conclusión que se alcanza es radicalmente diversa.

Lo mismo sucede con la falta de garantías. Para desvirtuar este indicio, no basta con alegar que se trataría en todo caso de ajustar las condiciones pactadas por las partes a aquellas que se hubieran fijado partes independientes. Ello sería posible si se entendiera que no existe simulación relativa pero si se valora que ese dato, junto a otros indicios, es demostrativo de la existencia de simulación, lo procedente será aplicar el art. 16.1 de la LGT y no el art. 16 del TRLIS.

O, por poner un último ejemplo, con la modalidad de préstamo suscrito entre las partes. Nada hay censurable, en abstracto, en el recurso a un "préstamo bullet". Pero si resulta que el recurso por las partes contratantes a esa concreta modalidad contractual se anuda a un conjunto de circunstancias del que cabe inferir razonablemente la existencia de una simulación relativa, esa valoración a priori habrá quedado privada de todo fundamento.

Desde esta perspectiva global estima la Sala que la valoración indiciaria realizada por la Administración tributaria permite sostener razonadamente que la apariencia de préstamo encubría una ampliación de capital.

Así, por una parte, los distintos indicios manejados por la Inspección resultan suficientemente reveladores de que "la entidad prestamista nunca tuvo una voluntad real de obtener la devolución de la cantidad prestada (junto con los correspondientes intereses)", como declara el Tribunal Económico-Administrativo Central en las pp. 14 y 15 de la resolución impugnada.

Indicios tan relevantes y significativos como, por ejemplo, los siguientes:

- que el préstamo en cuestión se suscribiera entre partes vinculadas, que se prestara "una cantidad elevadísima de dinero" como dice el Tribunal Económico-Administrativo Central en la p. 19 de la resolución;
- que se fijara un tipo de interés del 10% que solo había que pagar al vencimiento;
- que no se estipularan garantías de ningún tipo;
- que la sociedad prestataria tuviera una nula capacidad de devolver importe alguno dado que en los períodos 2011, 2012 y 2013 la misma no generó ingreso alguno, tal y como se afirma por el Tribunal Económico-Administrativo Central (p. 15);
- que el préstamo generara gastos financieros deducibles pero no llevaran aparejado pago alguno en la medida en que los intereses se iban capitalizando;
- que con la capitalización del préstamo producida en 2012 se evitara la aplicación de la regla de limitación de la deducibilidad de gastos financieros introducida en el art. 14.1.h) del TRLIS y de aplicación a los períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2012;
- y que la sociedad prestataria fuera la sociedad dominante del Grupo de consolidación fiscal n.º 156/06 con lo que los gastos financieros podían compensarse con los resultados generados por el resto de las sociedades integrantes del grupo, erosionando con ello la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, los conindicios que se aducen por la recurrente no son suficientes para desvirtuar el juicio indiciario en que descansa el criterio administrativo sobre la existencia de simulación relativa en el presente caso.

Y ello en la medida en que las alegaciones de la demanda no permiten a la Sala entender cabalmente las razones por las cuales se otorga un préstamo entre partes vinculadas, en las condiciones detalladas en la p. 13 de la resolución impugnada, a una sociedad que no había generado ingreso alguno en los ejercicios 2011 a 2103 y sin ningún tipo de garantías a pesar del elevado importe prestado (90.000.000 euros).

En tal sentido, las explicaciones ofrecidas por la recurrente son en su mayor parte apodícticas pues solo permiten a la Sala adherirse o no las mismas y hacerlo, además, sin la suficiente corroboración.

Así, por ejemplo, cuando afirma que entre partes vinculadas "no resulta relevante ni necesaria la existencia de este tipo de garantías" (p. 22 de la demanda), que no cabe tachar de simuladas todas las operaciones entre partes vinculadas (p. 20 de la demanda) o todos los "préstamos bullet" (p. 21 de la demanda), que "(la recurrente)

tenía o podía tener la capacidad suficiente para proceder a la devolución de la deuda objeto del préstamo" (p. 23 de la demanda) y que "era simplemente razonable pensar que iba a incrementar su actividad, aumentando los ingresos en sede de (la recurrente) y posibilitando de esta forma la devolución del préstamo" (p. 23 de la demanda).

Puede traerse a colación mutatis mutandis, por otra parte, lo declarado en la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2013 (ROJ: STS 1212/2013, FJ 3), al afirmar que:

"La simulación apreciada por la Inspección y confirmada por la sentencia recurrida es la consecuencia de valorar críticamente el conjunto de las operaciones realizadas, guiadas todas ellas por una unidad de propósito. Como observa la sentencia recurrida un análisis ponderado y exhaustivo de las condiciones pactadas en los contratos de préstamos celebrados, la relación de vinculación, progresivamente más intensa en la medida en que se iban capitalizando los créditos, entre las partes contratantes de esos préstamos, la existencia de largos períodos de carencia, la inexigibilidad de garantías, el escaso tiempo transcurrido entre la celebración de los pertinentes contratos y su novación en créditos participativos, la indeterminación de su régimen de amortización a la vista del clausulado de los diferentes contratos y el escaso lapso temporal -tan sólo de algunos días- para su capitalización son reveladoras de los "atípicos" contratos de préstamos celebrados, que ni estaban vencidos, ni eran líquidos ni exigibles cuando se celebran con ocasión de las diferentes aportaciones de capital, circunstancias que son indicios de la falta de intención en la entidad de Viviendas del Ter S.L. de exigir su reintegro, de todo lo cual cabe inferir que tales préstamos no se habrían celebrado entre partes independientes y que no hubieran dado lugar a su conversión en títulos representativos del capital social de la entidad prestataria con tales pérdidas.

La carencia de lógica económica y jurídica en las operaciones de préstamo celebradas es tal que todo hace pensar que en su celebración no hubo otra intención que la de transferir capital a una entidad vinculada para, en primer lugar, crear las condiciones que justificasen aparentemente la provisión por depreciación de valores y la deducción fiscal de un gasto y, en segundo lugar, inyectar fondos a Productos Safyc S.L. para reflotarla y luego venderla el 9 de octubre de 2002 por el precio de nada más y nada menos -como dice gráficamente la propia recurrente- de 4.214.296,56 euros".

Finalmente, la recurrente no ha sido capaz de aportar una explicación satisfactoria de la racionalidad económica a la que, en el contexto descrito y valorado por la Inspección y por el Tribunal Económico-Administrativo Central, pudiera obedecer la celebración del préstamo en cuestión.

En defecto de una explicación de tal naturaleza, capaz de desvirtuar el razonamiento (suficientemente fundado y sustentado en indicios acreditados, plurales y que se refuerzan entre sí, como ha quedado expuesto) en que se ha basado la Inspección para declarar la existencia de una simulación relativa, procede confirmar el criterio administrativo.

El siguiente punto a tratar es (iv) Inaplicabilidad de la limitación a la deducibilidad de gastos financieros del art. 14.1.h) del TRLIS al caso de Babcock Mission Critical Services Holdings, S.L.

En síntesis, la recurrente considera que carece de relevancia el indicio consistente en que, con la capitalización del préstamo producida en 2012, se habría evitado la aplicación de la regla de limitación de la deducibilidad de los gastos financieros introducida en el art. 14.1.h) del TRLIS con la aprobación del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo.

Sin embargo, al razonar en tal sentido la recurrente incurre en una petición de principio.

Y ello en la medida en que su alegato en contra de este indicio presupone como hecho acreditado que la operación de préstamo controvertida respondía a un motivo económico válido y, en particular, a la adquisición de las participaciones del Grupo Bond.

Se trata de dos premisas (existencia de un motivo económico válido subyacente a la operación de préstamo y vinculación de esta a la adquisición del Grupo Bond) que no pueden asumirse sin más sino que deben resultar suficientemente acreditadas en las actuaciones.

Ya se han señalado anteriormente las razones por las que no se considera probado ninguno de dichos extremos, por lo que bastará con remitirnos a lo allí expuesto.

Por otra parte, el indicio debe valorarse en sus propios términos y estos son los de que la opción por la capitalización del préstamo se produjo justamente en 2012 para alinearse a la reforma del art. 14.1.h) del TRLIS. Razón por la cual carece de trascendencia atender a la regulación aplicable a ejercicios anteriores, como se sostiene en la demanda.

A mayor abundamiento, procede señalar también que, aunque prescindieramos de este indicio, los restantes elementos indiciarios que se valoran por la Inspección tienen una potencia acreditativa suficiente para sustentar la validez del criterio administrativo relativo a la existencia de simulación relativa.

El siguiente motivo a examen consiste en (v) Incorrecta apreciación de la existencia de simulación contractual relativa y principio de economía de opción.

Hemos de deslindar distintos aspectos en este punto en la medida en que buena parte de las alegaciones reiteran y reproducen argumentos que ya hemos examinado y resuelto (como la falta de prueba de la existencia de simulación, la existencia de un motivo económico válido de la operación, etc.).

Respecto de todas estas cuestiones, bastará con remitirnos a lo previamente declarado.

Dos cuestiones, sin embargo, son nuevas: por una parte, determinar si la Administración tributaria debió declarar la existencia de conflicto en la aplicación de la normativa tributaria y no una simulación relativa y, por otra, examinar si el principio de economía de opción se opone a la regularización de la situación tributaria del contribuyente aquí enjuiciada.

Por lo que se refiere a la primera cuestión, hemos de remitirnos a la sentencia de esta Sala y Sección de 10 de noviembre de 2021 (ROJ: SAN 4840/2021, FJ 7), en que se analiza también la diferenciación entre una y otra figura.

De la citada sentencia destacaremos cuatro aspectos básicos a propósito de esta diferenciación.

En primer lugar, las enormes dificultades que la distinción entre una y otra figura, simulación y conflicto en la aplicación de la norma tributaria, suponen en la práctica: " Existe un consenso generalizado en que si bien, en principio, la diferencia entre la simulación y el fraude parece sencilla, lo cierto es que, en la práctica, resulta muy difícil distinguir entre uno y otro concepto".

En segundo término, que la utilización de criterios apriorísticos para distinguir entre una y otra figura debe conjugarse con la ponderación de las concretas circunstancias concurrentes en cada caso: " A la dificultad de diferenciar entre una y otra figura, se refiere también la STS de 30 de mayo de 2011 (Rec. 1061/2007), que tras describir lo que usualmente se entiende por fraude y simulación, termina por remitir a las circunstancias concurrentes en cada caso".

Un tercer aspecto viene constituido por la singular relevancia que cabe atribuir a la ocultación como característica típica de la simulación: " un elemento que puede contribuir a diferenciar entre una u otra institución la "ocultación". Así, la STC 120/2015 , razonó que " mientras que la simulación comercial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista". Añadiendo en la STC 129/2008 , añade que " el artificio, y con él el engaño, y con él la defraudación, consiste en la utilización de un tipo de negocio jurídico sin su causa propia, y sin causa alguna que no sea la elusión de impuestos".

Y, finalmente, la nota de subsidiariedad que resulta predicable del conflicto en la aplicación de la norma tributaria en el sentido de que su apreciación está subordinada a que se descarte la concurrencia de simulación: " para aplicar el fraude de ley debe descartarse previamente la existencia de simulación. Así, la STS de 22 de junio de 2016 (Rec. 3176/2004), afirma que " la simulación ha de ser descartada, con carácter previo, a la consideración del fraude de ley, y no al revés, como a veces se preconiza".

A la luz de estos parámetros hemos de refrendar el criterio administrativo acerca de la existencia de simulación relativa en el presente caso.

Tal y como hemos concluido, los hechos acreditados en las actuaciones avalan el criterio de la Inspección acerca de la realidad subyacente al contrato de préstamo controvertido y que, en las palabras del Tribunal Económico-Administrativo Central (p. 15 de la resolución) de las que ya dejamos constancia, puede resumirse en la consideración de que:

"con el préstamo lo que se ha pretendido es que una sociedad (en este caso, la prestamista World Helicopters SARL) acudiese a una ampliación de capital (la efectuada por Proriris Aviation Spain SL) a través de una "sociedad vehículo" (en nuestro caso, la aquí reclamante Babcock Mission Critical Services Holdings SLU, entonces denominada Inaer Aviation Group SLU) cuando la participación en todas ellas era del 100% (World Helicopters SARL poseía el 100% de Inaer Aviation Group SLU y esta, a su vez, poseía el 100% de Proriris). En realidad, y así lo señala el acuerdo liquidatorio, es, a juicio de la Inspección, como si se hubiese concedido un préstamo a sí mismo para suscribir y desembolsar la ampliación de capital de Proriris, pero generando unos gastos financieros deducibles, de ahí que se considere que la única o esencial intención de la operación era de naturaleza fiscal".

Ante esta realidad de ocultar un negocio bajo la apariencia de otro, la consecuencia jurídica no puede ser otra que la de declarar la existencia de una simulación relativa, tal y como apreció la Inspección de los tributos y ha confirmado después el órgano de revisión en vía económico- administrativa.

Baste al efecto con recordar la doctrina sobre la simulación relativa contenida, entre otras muchas, en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2009 (ROJ: STS 5812/2009, FJ 9):

"La simulación relativa es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de ley. De este modo lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes contratan de encubrir una determinada realidad (anti)jurídica. Por eso frente a la simulación, la reacción del ordenamiento sólo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir. Simulación, pues, y no mero fraude de ley, ya que, en el caso de éste, el negocio o negocios realizados son reales. No se trata de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma ("norma de

cobertura"), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ("norma defraudada").

Igual suerte desestimatoria debe correr la invocación del principio de economía de opción.

A la luz de los hechos que se consideran acreditados en el presente caso y a la constatación de la existencia de una simulación relativa en la celebración del contrato de préstamo, bastará para desestimar esta alegación con citar la doctrina contenida, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2013 (ROJ: STS 1386/2013, FJ 2):

"Es criterio reiterado de esta Sala que la legitimidad de la llamada economía de opción está fuera de duda, porque no afecta al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria [sentencia de 4 de julio de 2007 (recurso 274/03 , FJ 4º, letra d)]. Cuestión diferente es que, bajo la apariencia de esa legítima opción, en realidad se pacten negocios jurídicos anómalos [sentencias de 15 de diciembre de 2008 (casación 5985 / 05, FJ 4º) y 9 de marzo de 2009 (casación 6866 / 05 , FJ 6º), entre otras], esto es, acuerdos con los que se persigue la obtención de resultados o de fines distintos a los previstos por la ley para la fórmula utilizada. De lo anterior se colige que la existencia de un negocio jurídico simulado o de un complejo negocial de esa índole impide defender la presencia de una opción económica legítima.

En efecto, no cabe confundir la conducta de quien, para capear una carga fiscal, ejecuta, en el ejercicio legítimo de su libertad de empresa (artículo 38 de la Constitución), un negocio distinto del pretendido, obteniendo los efectos civiles y mercantiles propios del realmente realizado y no los del inicialmente programado, con la situación de quien con idéntica mira lleva a cabo la operación tributariamente más beneficiosa, pero la organiza de modo que (por fraude, simulación u otro artificio) las consecuencias para su patrimonio en el orden civil y mercantil sean las que corresponderían a la opción inicial, fiscalmente más onerosa. La «economía de opción» no ampara tal clase de comportamientos [sentencia de 5 de julio de 2010 (casación 373/07 , FJ 4º)].

Un último motivo a examinar aquí es el relativo a (vi) Tributación de los ingresos financieros derivados de la operativa analizada en el seno del Grupo Babcock.

A juicio de la recurrente, la regularización realizada por la Inspección resulta sesgada pues no tiene en cuenta que la perspectiva desde la que debe analizarse la operación es global (adquisición de las participaciones del Grupo Bond), lo que le hubiera llevado a concluir, no solo la ausencia de simulación, sino también que parte del préstamo recibido por la recurrente fue canalizado en forma de préstamo a otras sociedades que no estaban en el perímetro del grupo de consolidación fiscal español (en concreto, a la entidad irlandesa Inaer Ireland Finance Limited y a la residente en Reino Unido BAH I).

Estos préstamos generaron unos ingresos financieros que incrementó la base imponible del grupo fiscal, por lo que el importe máximo en que a su juicio podría incrementarse la base imponible de la recurrente en los ejercicios 2011 y 2012 sería 2.927.825,49 euros (como gasto financiero neto, resultado de la diferencia entre los ingresos financieros declarados por importe de 13.167.443,85 euros, por una parte, y los gastos financieros declarados por importe total de 16.095.269,34 euros, por otra).

Todo ello, a su juicio, resulta convenientemente soportado por el contenido del informe pericial aportado junto con la demanda (documento n.º 1).

Tampoco este alegato merece favorable acogida.

Para su formulación, la recurrente parte de una serie de premisas que se han rechazado por la Sala en los razonamientos anteriormente expuestos, básicamente, que la operación de préstamo respondiera a un motivo económico válido o que pueda corroborarse la trazabilidad de los fondos en el sentido pretendido por aquella.

A partir de lo anterior, la argumentación de la demanda se revela ineficaz pues confunde dos aspectos distintos.

Lo que está en discusión es la forma o la distinción entre esencia y apariencia, como hemos dicho reiteradamente.

En otras palabras, la controversia gira en torno a si la operación era verdaderamente un préstamo o si esa apariencia, como dice la p, 19 de la resolución impugnada , encubría que " el sustrato económico de la operación era claramente de una aportación de capital".

No se discute, por tanto, que la recurrente recibiera una serie de fondos sino si la forma en que los recibió fue o no simulada pues lo que viene a declarar la Inspección, insistimos una vez más, es que se celebró un préstamo a tal fin con la finalidad única y exclusiva de obtener una ventaja fiscal (la generación de gastos financieros deducibles) a la que no podía accederse por la vía de la ampliación de capital realmente realizada.

Que con esos fondos la recurrente celebrara una serie de préstamos y que estos le supusieran unos ingresos financieros por los que tributó efectivamente son cuestiones que no forman parte del núcleo de la controversia ni tampoco bastan per se para descartar o debilitar la fuerza del razonamiento administrativo que sirve de sustento a la liquidación aquí impugnada.

Los motivos analizados se desestiman.

Sobre la exclusión de Babcock Mission Critical Services International, S.A. del Grupo de consolidación fiscal en el ejercicio 2010

Quinto.

Esta misma cuestión litigiosa ya ha sido enjuiciada por esta Sala y Sección con ocasión del recurso resuelto por la sentencia de 22 de octubre de 2021 (ROJ: SAN 4455/2021, FJ 3), asunto al que se remiten las partes para su decisión en el presente recurso, expresándose aquella en los siguientes términos:

"TERCERO.- Sobre la situación de desequilibrio patrimonial y el plazo para su restitución a que se refiere el art. 67.4.b) del TRLIS.

A.- La cuestión debatida se centra en cómo debe interpretarse el art 67.4.b) del TRLIS. Dicha norma disponía que " no podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en la que concurra alguna de las siguientes circunstancias:....Que al cierre del periodo impositivo se encuentren en situación de concurso, o incursas en la situación patrimonial prevista en el art. 363.1.d) del TRLSC....aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que con anterioridad a la conclusión del ejercicio en que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada".

Por su parte, el art 363.1.d) del TRLSC -RDL 1/2010 -, establece que " la sociedad de capital se disolverá ...d) por pérdidas que dejen reducido su patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que este aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso".

En la vigente Ley 27/2014, el art. 58.4 establece que " no podrá formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:....Que al cierre del periodo impositivo se encuentren en la situación patrimonial prevista en el art. 363.1.e) del TRLSC..., de acuerdo con sus cuentas anuales, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueba las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada".

B.- Omite la recurrente que existe un precedente de esta Sala en relación con INAER AVIATION INTERNATIONAL SA (actualmente BABBOCK MISION CRITICAL SERVICES INTERNATIONAL SA). En concreto, nuestra SAN (2ª) de 7 de mayo de 2018 (Rec. 319/2015), que desestimó el recurso de la sociedad demandante al entender, que procedía la exclusión del grupo fiscal 156/06 de la sociedad recurrente. Como conoce la demandante esta sentencia fue recurrida en casación y el recurso inadmitido por ATS de 16 de enero de 2019 (Rec. 5025/2018), razonándose en el mismos que las normas " no dejan duda de que habrá de quedar excluida del grupo fiscal aquella entidad que al cierre del periodo impositivo se halle en situación de desequilibrio patrimonial, salvo que dicha situación hubiese desaparecido el último día del periodo impositivo en el que se aprueben las cuentas anuales".

En todo caso, en opinión de la Sala, al margen de la literalidad de la norma, la interpretación que procedía tanto aplicando el art. 67.4.b) del TRLIS como del art. 58.4 de la LIS , es que la situación de desequilibrio patrimonial debe concurrir al cierre del periodo impositivo, es decir, si el periodo impositivo del grupo, como es el caso, coincide con el año natural, el Grupo debe comprobar si a 31 de diciembre la sociedad del grupo se encuentra en situación de desequilibrio, pues de ser así procedería la exclusión - SAN (2ª) de 24 de noviembre de 2017 (Rec. 561/2014)-. No obstante, la norma permite que esta situación de desequilibrio pueda corregirse antes de la conclusión del ejercicio en que se aprueben las cuentas anuales, es decir, antes de la conclusión del ejercicio siguiente. Si esta situación se corrige, la sociedad continuaría formando parte del grupo.

B.- Si se lee la p. 4 del Acuerdo de liquidación puede verse como tanto en el ejercicio 2010, como en el 2011, la sociedad se encuentra al final de cada ejercicio en situación de claro desequilibrio patrimonial.

Baste con indicar que " en el balance de la entidad cerrado a 31/12/2010 el capital social de la mercantil asciende a 3.200,00 euros siendo el patrimonio neto negativo (menos 4.847.992,95 euros). En el balance de la entidad cerrado a 31/12/2011 el capital social sigue siendo de 3.200,00 euros mientras que el patrimonio neto sigue siendo negativo (menos 5.790.992,13 euros)" -p. 4 del Acuerdo de liquidación-. Por lo tanto, es indiscutible que " tanto, que siendo el patrimonio neto negativo a 31/12/2010, esta situación permaneció invariable en el ejercicio 2011 pues a 31/12/2011 seguía siéndolo".

Se infiere de la memoria y de la documentación aportada que en el ejercicio 2011 se realizó una aportación para compensación de pérdidas con el fin de lograr el restablecimiento del equilibrio patrimonial mediante cesión de determinados créditos con otras empresas, siendo la cantidad probada en relación con la cuantía de dichos créditos de 9.855.513,44 € -en lugar de los 11.446.187,79 € a los que se refería la memoria-.

Partiendo de estos datos, en la p. 27 del Acuerdo se razona que " dado que las pérdidas generadas en el ejercicio 2011 ascienden a -9.847.939,41 euros se ha de concluir que las aportaciones de los accionistas por importe de 9.855.513,44 euros y la ampliación de capital dineraria por importe de 56.800 euros no son suficientes para compensar ambas magnitudes. Lo que significa que la reposición de patrimonio efectuada no ha solventado la situación de desequilibrio patrimonial a la conclusión del ejercicio 2011 en el que se aprueban las cuentas anuales del ejercicio 2010 ya que el Patrimonio Neto Negativo de la mercantil a 31/12/2011 se cuantifica en -5.790.992,13 euros".

Ahora bien, lo que parece sostener la recurrente es que, siendo cierto que a finales de 2011 existía un claro desequilibrio patrimonial, lo cierto es que cesión de créditos en dicho año supuso la recuperación del equilibrio en 2011, al margen de que al final del ejercicio volviese a existir una situación de desequilibrio. Para ello se basa para ello en una interpretación literal de la norma pues el TRLIS utilizaba la expresión " con anterioridad a la conclusión del ejercicio en que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada".

Esta interpretación, basada en la literalidad de la norma, no puede asumirse por la Sala y así lo entendimos en nuestra SAN (2ª) de 7 de mayo de 2018 (Rec. 319/2015). La concesión de un plazo específico por la normativa fiscal, que no se contiene en la norma mercantil, tiene por objeto dar a la sociedad un plazo razonable para corregir el desequilibrio patrimonial, sin que pueda pensarse que el legislador haya querido que esa corrección sea precaria o puramente temporal. Ciertamente la nueva regulación establece con mayor precisión la voluntad del legislador, pero en nuestra opinión es claro y conforme con la finalidad de la norma, que el legislador quiere que la sociedad cese en el grupo si la situación de desequilibrio no queda solventada al cierre del siguiente ejercicio. Coincidiendo esta interpretación, con la contenida en nuestra SAN (2ª) de 24 de noviembre de 2016 (Rec. 564/2014), donde indicamos que para que se produzca la salida del grupo " hay que esperar (excepto que se tenga seguridad de la imposibilidad de recuperación) hasta que transcurra el ejercicio en que se aprueben las cuentas, el siguiente, para conocer si se mantiene o ha desaparecido la situación de desequilibrio".

El motivo se desestima".

Por elementales exigencias derivadas de los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina, en la decisión del presente motivo de impugnación hemos de reiterar el criterio expuesto.

El motivo se desestima.

Sobre la legalidad de la sanción

Sexto.

La recurrente impugna la legalidad de la sanción, al considerar que no ha resultado acreditada la culpabilidad de su conducta, y lo hace a través de distintos argumentos.

Así, en primer lugar, defiende la existencia de una interpretación razonable de la norma y trae a colación también el principio de economía de opción, argumentando que la sanción no es automática en supuestos en que la Administración aprecia la existencia de simulación (pp. 37 y siguientes de la demanda).

En segundo lugar, alude a la prueba aportada a los efectos de excluir la sancionabilidad de su conducta (pp. 39 y siguiente de la demanda).

En tercer lugar, señala que la prueba indiciaria de la Administración no está debidamente acreditada (pp. 40 y siguientes de la demanda).

Y, finalmente, niega que haya dolo o culpa respecto a la regularización relativa a la exclusión de Babcock Mission Critical Services International, S.A. del Grupo de consolidación fiscal en el ejercicio 2010 (pp. 42 y siguiente de la demanda).

A juicio de la Administración, en cambio, la modificación consciente del objeto de una operación mercantil y la ejecución de actos de una simulación para dar una apariencia formal a un acto que busca un fin distinto a aquel para el que estaba inicialmente previsto, ha sido considerada por la jurisprudencia como base determinante de la existencia de intencionalidad y, por ello, de la concurrencia de los elementos determinantes del nacimiento de la responsabilidad tributaria (p. 23 de la contestación).

Pues bien, gran parte de los argumentos empleados ahora no son más que la reiteración de los ya analizados con ocasión de la impugnación de la liquidación (por ejemplo, inexistencia de simulación, economía de opción, insuficiencia de los indicios valorados por la Inspección , etc.).

En relación a todas estas cuestiones bastará, a fin de evitar duplicidades en la exposición, con remitirnos a lo previamente razonado.

En definitiva, dado que en todos esos extremos la tesis de la Administración ha resultado avalada, debe mantenerse idéntica conclusión en sede de la sanción.

Señala también la recurrente que, en los casos de simulación, la imposición de sanción no resulta automática y que debe motivarse la existencia de culpabilidad.

Al hilo de este razonamiento, la recurrente hace referencia a distintos recursos de casación admitidos por el Tribunal Supremo a propósito de esta misma cuestión litigiosa.

Pues bien, por citar uno solo de los referidos recursos de casación, el recurso n.º 6456/2019 ha dado lugar a la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021 (ROJ: STS 448/2021, FJ 4), en que viene a reiterarse la siguiente doctrina jurisprudencial:

"Estamos ya en disposición de responder a la cuestión con interés casacional que, como se sabe consiste en "aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo

179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares". La respuesta es que estimada la existencia de "actos o negocios simulados", a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT, procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el artículo 179.2, d) LGT, que excluye la responsabilidad, resulte operativa".

A la luz de la jurisprudencia anterior, la tesis de la recurrente sobre la posibilidad de apreciar una interpretación razonable de la norma en un supuesto de simulación no merece favorable acogida.

Debe confirmarse, por tanto, el criterio expresado a estos efectos en la resolución impugnada (fundamento jurídico octavo, pp. 27 y siguientes), que damos por reproducido por razones de economía expositiva.

Por lo que se refieren, en último lugar, a la sanción correspondiente a la regularización relativa a la exclusión de Babcock Mission Critical Services International, S.A. del Grupo de consolidación fiscal en el ejercicio 2010, hemos de convenir con la resolución impugnada (p. 30) en que la respuesta que debe ofrecerse a esta cuestión debe alinearse con lo declarado por esta Sala y Sección en la sentencia de 8 de marzo de 2018 (ROJ: SAN 1327/2018), a la que nos remitimos por razones de economía expositiva, en que se vino a confirmar la legalidad de la sanción impuesta por análogos motivos.

Si bien se afirma por la recurrente que también aquí podría admitirse la existencia de una interpretación razonable de la norma, tal conclusión pugna también con lo declarado en la sentencia de esta Sección de 22 de octubre de 2021 (ROJ: SAN 4455/2021, FJ 3), en la que se recuerda que la tesis hermenéutica que de forma consistente se ha venido manteniendo sobre esta cuestión por la Sala es contraria a la que sostiene la demanda.

El motivo se desestima.

Decisión del recurso contencioso-administrativo

Séptimo.

En atención a lo expuesto, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo al ser ajustada a Derecho la resolución impugnada.

Costas procesales

Octavo.

En cuanto a las costas, el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dispone que " En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, no apreciando dudas de hecho ni de derecho, procede imponer a la parte recurrente el pago de las costas causadas en esta instancia.

Por lo expuesto, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de Babcock Mission Critical Services Holdings, S.L. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de noviembre de 2019 (R.G.: 00/00136/2017 y 00/01424/2017), debemos declarar y declaramos la mencionada resolución ajustada a Derecho, imponiendo a la parte recurrente el pago de las costas procesales causadas en esta instancia.

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. RAFAEL VILLAFÁÑEZ 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.