

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088280

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 11 de octubre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 61/2020

SUMARIO:

IS.. Base imponible. Operaciones vinculadas. *Venta de las participaciones en la filial brasileña.* La regularización tributaria puede efectuarse sin necesidad de acudir a los medios previstos para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas. [Vid., STS, de 5 de noviembre de 2020, recurso nº 3000/2018 (NFJ079693)]. Señala la Sala que la regularización controvertida se ha ajustado al esquema fijado por el Tribunal Supremo, pues la Inspección ha fundamentado aquella, por una parte, en el artículo 9 del Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición, por entender que las operaciones objeto de comprobación carecía de una lógica económica que las justificase. Y, por otra parte, la aplicación de la norma convencional no se ha agotado en sí misma, sino que ha venido acompañada del recurso de la Inspección a la calificación, en la consideración de que los negocios realizados por las empresas asociadas respondían a un contrato de mandato, por lo que su resultado debía imputarse a la mandante y no a las mandatarias. Se comprueba así que el procedimiento en que se ha fundamentado la regularización que nos ocupa resulta perfectamente acomodado a la normativa y jurisprudencia de aplicación. A juicio de la Sala, lo verdaderamente relevante es que no se ha aportado una razón vertebradora del proceso en que participaron las sociedades españolas para contraer una importante deuda en las magnitudes millonarias en que lo hicieron, acudir con esos fondos a la ampliación capital de su filial brasileña y, a los pocos meses, deshacer la inversión en esta última compañía y asumir importantes pérdidas como consecuencia de todo ello (pérdidas que representaban el 88,97% del importe del préstamo que financiaba la suscripción de la ampliación de capital de la filial brasileña). Como se afirma en el acuerdo de liquidación lo que está en discusión no es si la inversión tenía sentido para el grupo (que se admite con toda certeza por la Inspección, sino que lo que se discute es, trascendiendo lo anterior, si las empresas españolas la hubiesen acometido en esas mismas condiciones de haber actuado independientemente. Pues bien, desde este concreto punto de vista, las razones aducidas en la demanda no amparan, a juicio de la Sala, la racionalidad económica de las operaciones controvertidas. En definitiva, a tenor de lo que resulta de las actuaciones, no se ha justificado que las empresas españolas hubieran acometido las operaciones analizadas de haber actuado de modo independiente. En cuanto al correcto ejercicio por la Inspección de la calificación, se consideró que lo que sucedió realmente fue que las sociedades españolas actuaron en el contexto de un mandato de la matriz sueca. Pues bien, considera la Sala que lo que la Inspección está declarando al amparo de dicha norma y de las circunstancias del caso queda circunscrito y limitado a la constatación de la naturaleza del negocio, sin cuestionar que el mismo haya sido celebrado regularmente y sometiendo a revisión únicamente las consecuencias tributarias pretendidas por las partes. Debiendo recordar en este punto que la propia conducta observada inicialmente por el contribuyente vino a corroborar en cierta medida al resultado constatado por la Inspección. Que las sociedades españolas hayan asumido las pérdidas en virtud de los negocios realizados no excluye de plano la posibilidad de la recalificación de estos últimos a efectos fiscales si la naturaleza del negocio que subyace a la forma elegida por las partes es un contrato de mandato y si, como aquí sucede, a través de esa elección las pérdidas se han imputado fiscalmente al mandatario y no al mandante. Precisamente porque los negocios se recalifican en el acuerdo de liquidación bajo la perspectiva del mandato, es por lo que las pérdidas no pueden imputarse fiscalmente a las sociedades españolas, alineándose de este modo las consecuencias fiscales a la naturaleza jurídica de los negocios efectivamente realizados y no a la forma o denominación asignados a los mismos por los interesados. **Gastos deducibles. Retribuciones a administradores y consejeros.** A juicio de la Sala, existen una serie de contraindicios que desvirtúan convincentemente la valoración indiciaria que se contiene en el acuerdo de liquidación para sostener que las retribuciones abonadas a uno de los administradores de la sociedad remuneraban a este por su condición de administrador. Su ascendente trayectoria laboral en la empresa desde el año 1990, el desarrollo de una actividad profesional ordinaria que no se confunde con la propia del cargo de administrador, la inexistencia de un cambio sustancial en las retribuciones abonadas al mismo antes y después de su nombramiento como administrador de la compañía y, sobre todo, la existencia de un término de comparación razonable aportado por la recurrente en relación con quien desarrollaba funciones análogas en otra empresa, son todos ellos contraindicios que han sido suficientemente acreditados por la recurrente, sobre los que pueden sustentarse hipótesis alternativas a la que ha sido valorada por la Administración tributaria y que, de este modo, desvirtúan las conclusiones alcanzadas por la actividad inspectora. Debiendo

concluir, por ende, que se ha acreditado la dualidad de funciones y que, por tanto, las retribuciones abonadas al administrador de la sociedad deben considerarse gasto deducible y no una liberalidad.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 14 y 16.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 13 y 15.

PONENTE:

Don Rafael Villafañez Gallego.

Magistrados:

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000061 /2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00193/2020

Demandante: AUTOSAFETY, S.L.

Procurador: MARIA DEL VALLE GILI

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

S E N T E N C I A N º :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a once 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 61/2020 se tramita a instancia de la entidad Autosafety, S.L., representada por la Procuradora D. ^a María del Valle Gili y asistida por el Letrado D. Jaime de la Rosa González

Zayas, contra la Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre de 2019 (R.G. NUM002), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 a 2013, y de 8 de octubre de 2019 (R.G. NUM004 y NUM005), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015, y cuantía de 4.705.228,42 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- El 9 de enero de 2020, Autosafety, S.L. (en adelante, Autosafety) interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre de 2019 (R.G. NUM002), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 a 2013.

Segundo.

- Por Auto de 16 de octubre de 2020 se acordó la acumulación al presente recurso del tramitado antes esta misma Sección con n.º de autos 64/2020, en que la actividad administrativa impugnada era la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre de 2019 (R.G. NUM004 y NUM005), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015.

Tercero.

- La entidad recurrente formalizó demanda el 25 de noviembre de 2020.

Cuarto.

- La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 27 de enero de 2021.

Quinto.

- Las partes actora y demandada verificaron el trámite de conclusiones mediante escritos presentados el 4 de marzo de 2021 y el 16 de abril de 2021, respectivamente.

Sexto.

- Finalmente, se procedió a señalar para deliberación, votación y fallo el día 28 de septiembre 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 8 de octubre de 2019 (R.G. NUM002), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 a 2013.

- la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre de 2019 (R.G. NUM004 y NUM005), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015.

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

(i) Procedencia de la regularización efectuada por la venta de las participaciones en la filial brasileña.

(ii) Procedencia de la deducibilidad de la retribución de uno de los administradores de Autoliv KLE.

Antecedentes de interés

Segundo.

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

1. El 9 de febrero de 2015 se iniciaron actuaciones inspectoras de carácter general respecto del Grupo Fiscal 139/09, entre otros, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 a 2013

2. La comunicación de inicio se dirigió a la entidad Autosafety como sociedad dominante del Grupo de consolidación fiscal 139/09.

3. El 23 de junio de 2017 se formalizó acta de disconformidad (A02) número NUM000 por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011, 2012 y 2013 emitiéndose en igual fecha informe ampliatorio.

4. En la misma fecha se formalizó acta con acuerdo NUM001 en la que se regularizaron los servicios intragrupo.

5. El 25 de julio de 2017 la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó acuerdo de liquidación por el IS de los ejercicios 2011 a 2013 resultando una deuda a ingresar de 4.394 790,23 euros (cuota: 3.857.307.75 euros; intereses de demora: 537.482,48 euros).

6. La liquidación fue notificada el 25 de julio de 2017. En ella se regularizaron, entre otros, los siguientes extremos:

- Modificaciones a la base imponible de las sociedades dependientes Autoliv BKI, S.A.U. y Autoliv KLE, S.A.U.

a) Ejercicio 2012. Operaciones de préstamo intragrupo, suscripción de ampliación de capital en la filial brasileña y posterior venta de la participación, Improcedencia de la deducibilidad de los resultados negativos derivados de la desinversión en la filial brasileña.

- Modificaciones a la base imponible de la sociedad dependiente Autoliv KLE, S.A.U.

a) Ejercicios 2011, 2012 y 2013. No deducibilidad de las retribuciones satisfechas al administrador.

7. Respecto a la regularización derivada de la transmisión de las participaciones de la filial brasileña el 20 de diciembre de 2012, la Inspección consideró que las pérdidas derivadas por la transmisión de la participación de la filial brasileña por importe de 40.927.028,6 euros (20.463.514,31 euros por cada socio) no eran fiscalmente deducibles en las filiales españolas en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012. En tal sentido, solo consideró no deducibles las pérdidas que correspondían a la venta de las participaciones suscritas en la ampliación de capital realizada el 12 de abril de 2012. Las pérdidas anteriores a la suscripción de la ampliación de capital no han sido cuestionadas por la Inspección.

8. La inspección basó la regularización en el artículo 9 del Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el capital, de 16 de junio de 1976 (BOE de 22 de enero de 1977) y 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). Además, señaló que la regularización podía fundamentarse en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y, en concreto, la recalificación jurídica de las operaciones realizadas al responder las mismas a un contrato de mandato.

9. Son hechos relevantes en relación con la citada regularización los siguientes:

- El Grupo consolidado 139/09 está constituido por la sociedad dominante, Autosafety y las sociedades dependientes, Autoliv BKI, S.A.U. y Autoliv KLE, S.A.U.

- Autosafety posee el 100% de las sociedades dependientes españolas y es, a su vez, una sociedad dependiente en su totalidad de la sociedad sueca Autoliv Aktiebolag (Autoliv AB, en adelante), domiciliada en Estocolmo. Según la memoria de sus cuentas anuales, Autoliv AB es una filial propiedad íntegramente de Autoliv Holding AB, sociedad con domicilio social en Estocolmo (Suecia), que a su vez es una filial propiedad íntegramente de Autoliv Inc. Delaware, EEUU.

- Las dos sociedades españolas dependientes, Autoliv BKI, S.A.U. y Autoliv KLE, S.A.U., participaban (desde su constitución hasta su transmisión en diciembre de 2012) en un 50% cada una en el capital de la sociedad residente en Brasil Autoliv do Brasil Ltda.

- En el Acta de la reunión del Consejo de Administración de la sociedad Autoliv BKI de fecha 23 de marzo de 2012 y en el acta de reunión del Consejo de Administración de la sociedad Autoliv KLE de fecha 22 de marzo de 2012, siguiendo la decisión adoptada por la matriz sueca del Grupo Autoliv, se acordó:

a) Una ampliación de capital en la filial brasileña.

b) La financiación inter-compañía que resultara precisa mediante un contrato de crédito concedido por la matriz sueca Autoliv AB.

- El 22 de febrero de 2012 las sociedades dependientes españolas suscribieron con su sociedad matriz sueca, Autoliv AB, sendos contratos privados de crédito denominados " Loan Facility Agreement", por un importe máximo de 25.000.000 euros para Autoliv BKI y por un importe disponible de 45.000.000 euros para Autoliv KLE, CON vencimiento el 30 de septiembre de 2015.

- Mediante sendas escrituras de fecha 2 de abril de 2012 se elevaron a públicos los acuerdos del Consejo de Administración de Autoliv BKI de fecha 23-03-2012 y de Autoliv KLE de fecha 22-03-2012, en los que se aprobaba:

- a) La suscripción del préstamo anteriormente referido.
- b) El aumento de capital en la entidad brasileña por un importe equivalente en reales brasileños a 45.000.000 euros, que serían aportadas en metálico al 50% por cada una de las sociedades españolas, Autoliv BKI y Autoliv KLE.
- c) El préstamo concedido figura contabilizado con fecha 4 de abril de 2012 en el haber de la cuenta 5100.002 denominada " Préstamo autoliv finance" por un importe dispuesto de 23.000.000 euros para cada sociedad.
 - Con fecha 4 de abril de 2012 cada una de las sociedades transfirió la suma de 23 millones de euros a la sociedad brasileña.
 - Con fecha 12 de abril de 2012, la sociedad brasileña acordó la referida ampliación de capital por un importe total de 110.584.000 reales brasileños, que correspondía en un 50% (23.000.000 euros) a cada una de las dos sociedades españolas.
 - En el acta de decisiones del socio único (Autosafety) de la sociedad Autoliv BKI de fecha 19 de diciembre de 2012 y en el acta de decisiones del socio único (Autosafety) de la sociedad Autoliv KLE de fecha 18 de diciembre de 2012 consta que:

"En el marco de una operación intragrupo diseñada por la matriz del Grupo Autoliv se han recibido instrucciones expresas para la enajenación de las acciones que posee la Sociedad en la entidad de nacionalidad brasileña Autoliv do Brasil Ltda.

De acuerdo con lo anterior, el Socio Único decide aprobar y autorizar la enajenación a título oneroso por la Sociedad de las 82.538.183 acciones de Autoliv do Brasil Ltda. (en adelante, la "Enajenación") que representan el 50% de su capital social a otra sociedad del Grupo Autoliv, y todo ello sustancialmente en los términos del borrador de contrato de compraventa que se adjunta como Anexo I".

- En el acta de la reunión del Consejo de Administración de la sociedad Autoliv BKI de fecha 19 de diciembre de 2012 y en el acta de la reunión del Consejo de Administración de la sociedad Autoliv KLE de fecha 18 de diciembre de 2012, consta, en idénticos términos, lo siguiente:

"Como los Sres. Consejeros saben, la sociedad es propietaria de 82.538.183 acciones de Autoliv do Brasil Ltda., correspondientes a un 50% del capital social de dicha sociedad. Que la matriz del Grupo Autoliv y el socio único de la Sociedad han decidido la conveniencia de llevar a cabo la venta de las participaciones de Autoliv do Brasil Ltda a otras de las sociedades del Grupo Autoliv. Tanto la matriz del Grupo Autoliv como el socio único de la Sociedad han decidido proponer al órgano de administración de la sociedad la venta de las 82.538 183 acciones de la sociedad Autoliv do Brasi Ltda."

- Mediante contrato privado de fecha 20 de diciembre de 2012, ambas sociedades españolas, Autoliv BKI y Autoliv KLE, vendieron la totalidad de sus acciones en la sociedad brasileña, generando una pérdida contable que ascendía a un importe de 22.227 473,47 euros para cada una de ellas, como resultado de la diferencia entre el valor neto contable de las participaciones y el importe de dicha venta fijado en dicho contrato.

- Según el contrato de venta aportado, Autoliv BKI vendía una participación a Autoliv East Europe AB (compañía del grupo domiciliada en Estocolmo, en el mismo lugar que Autoliv AB) y 82.538 182 participaciones a Autoliv AB, sociedad matriz del grupo, mientras que Autoliv KLE vendía todas sus 82.538.183 participaciones a Autoliv AB.

- Aunque Autoliv BKI y Autoliv KLE registraron en su contabilidad los gastos financieros derivados del préstamo intragrupo (cuentas 6630.001 y 6630.100, respectivamente), al cumplimentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades practicaron un ajuste extracontable positivo por el importe de tales gastos (partida 508 de la página 12 del modelo 200), pese a que el artículo 14.h) del TRLIS permitía deducir gastos financieros por préstamos con entidades del grupo destinados a la aportación de capital o fondos propios a otras entidades del grupo, siempre que concurrieran motivos económicos válidos. Ajuste extracontable que fue practicado también en la declaración correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013.

- Otros datos relevantes a juicio de la Inspección:

a) La sociedad brasileña se encontraba en pérdidas. Según el balance patrimonial cerrado a 31 de diciembre de 2012 el neto patrimonial de la sociedad, excluida la ampliación de capital, disminuyó en 75.316.792,81 reales brasileños (equivalentes a 28.120.069 euros a la fecha de cierre de dicho ejercicio), que coincidía prácticamente con las pérdidas acumuladas. Y, en el ejercicio 2013, según el balance cerrado a 31 de diciembre de 2013, el neto patrimonial disminuyó en 78.483.038,24 reales a 24.317.728,89 euros a la fecha de cierre del ejercicio), lo cual coincidía con las pérdidas totales de la sociedad brasileña.

b) El objeto del préstamo era financiar la suscripción de las acciones a emitir por la sociedad Autoliv do Brasil Ltda, cuyo valor total de mercado a 31 de diciembre de 2012, es decir, una vez realizada la ampliación de capital, era de 8.139.554,86 euros, según la valoración realizada por la entidad especializada independiente Economics Partners LLC, valoración que figura en el expediente y que fue aportada por el contribuyente a la inspección.

c) La venta de las acciones generó en cada una de las sociedades sociedad una pérdida de 22.227.473,47 euros, distribuyendo el precio de venta entre el número de acciones anteriores a la ampliación de capital y las suscritas en la ampliación resulta que a estas últimas les corresponde una pérdida de 20.463.514,31 euros, es decir, el 88,97% del importe del préstamo que las financia.

d) Los resultados contables obtenidos por las sociedades prestatarias en el ejercicio 2011, inmediatamente anterior a la obtención de los préstamos, fue de 2.478.590,75 euros para Autoliv BKI y una pérdida de -5.531.277,29 euros para Autoliv KLE.

e) El neto patrimonial de Autoliv BKI al cierre del ejercicio 2011 era de 35.788.634,75 euros representando, por tanto, el importe del préstamo el 64,27% del neto patrimonial.

El neto patrimonial de Autoliv KLE al cierre del ejercicio 2011 era de 7.053.006,35 euros representando, por tanto, el importe del préstamo más del 3,26 veces al importe del neto patrimonial.

f) Autoliv KLE, a 31 de diciembre de 2011 ya adeudaba a la sociedad matriz prestamista sueca Autoliv AB (saldo cta. 5100.100) un importe de 15.000.000 euros. Según la memoria del año 2012, la sociedad al 31 de diciembre de 2012 presentaba fondos propios negativos por importe de 10.489 miles de euros.

En el año 2013, el accionista único de la sociedad realizó una aportación directa de 17.605 miles de euros de los fondos propios de la sociedad para restablecer el equilibrio patrimonial y cumplir con los requisitos de la normativa de sociedades de capital de aplicación.

g) La devolución de los préstamos se hizo, principalmente, entregando el importe obtenido por la venta de las participaciones de la filial brasileña y vía neteo en la cuenta de cash pooling.

10. Respecto a la regularización derivada de las retribuciones satisfechas al Sr Ceferino en los ejercicios 2011 a 2013, en los ejercicios comprobados la entidad dependiente Autoliv KLE registró como gasto contable la remuneración del consejero de la compañía Sr. Ceferino, gasto que en virtud de lo dispuesto en el art. 10.3 del TRLIS ha formado parte de la base imponible.

11. Desde marzo de 2011, el Sr. Ceferino era el Consejero Delegado y presidente del Consejo de Administración de la entidad dependiente Autoliv KLE.

12. La Inspección consideró que las retribuciones satisfechas al Sr. Ceferino por las funciones de alta dirección debían considerarse retribuciones satisfechas en el ejercicio de las funciones como administrador (aplicando la denominada teoría del vínculo) y, sobre esta base, concluyó que las mismas no resultaban fiscalmente deducibles porque la previsión estatutaria no cumplía el requisito de certeza exigido por la jurisprudencia.

13. Disconforme el contribuyente con el acuerdo de liquidación anterior, interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, al que se le asignó número de reclamación R.G. NUM002 y que fue desestimada por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre de 2019, que constituye parte del objeto del presente recurso jurisdiccional.

14. Por otra parte, con fecha 28 de noviembre de 2017 la Delegación Central de Grandes Contribuyentes inició actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de Autosafety, con carácter parcial, relativas al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015.

15. Las actuaciones se limitaban a comprobar la "compensación de la base imponible negativa del año 2012".

16. Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación, el 20 de marzo de 2018 se formalizó acta de disconformidad A02 n.º NUM003 relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015, acompañada del preceptivo informe ampliatorio.

17. Con fecha 25 de octubre de 2018, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó acuerdo de liquidación del que resultaba una deuda a ingresar de 308.395,93 euros (cuota: 276.083,73 euros; intereses de demora: 32.312,20 euros).

18. La liquidación se notificó a la entidad interesada el 25 de octubre de 2018 y ella se regularizaron los siguientes extremos:

- Se eliminaron las bases impositivas negativas procedentes del ejercicio 2012 aplicadas por el sujeto pasivo en sus autoliquidaciones al haberse declarado improcedente en la liquidación practicada por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 a 2013.

- Se determinó el importe de deducciones en cuota pendientes de aplicar por el contribuyente en sus autoliquidaciones.

19. El 23 de noviembre de 2018, el contribuyente formuló reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, al que se le asignó el número de reclamación R.G. NUM004.

20. El 25 de febrero de 2019 la Jefa de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes emitió propuesta de rectificación de errores relativa a la liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015, que fue notificada a la entidad interesada el 26 de febrero de 2019, abriendo un plazo de 15 días para la presentación de alegaciones.

21. En la propuesta se decía que el acuerdo de liquidación debía exigir intereses de demora hasta la fecha en que se dictara el mismo, 25 de octubre de 2018, resultado que, por error, el acuerdo de liquidación giraba intereses hasta la fecha del 14 de agosto de 2018. Debía rectificarse, por tanto, la liquidación de intereses de demora, liquidando los mismos sobre la cuota dejada de ingresar, desde la fecha de fin de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014 hasta la fecha en que fue dictado el acuerdo de liquidación, 25 de octubre de 2018.

22. El 8 de abril de 2019 la Jefa de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó acuerdo de resolución de rectificación de errores del que resultaba un importe a ingresar de 310.438,19 euros (cuota: 276.083,73 euros; intereses de demora: 34.354,46 euros), confirmando la propuesta. Dicho acuerdo se notificó al contribuyente el 12 de abril de 2019.

23. El 9 de mayo de 2019, el contribuyente formuló reclamación económico-administrativa contra dicho acuerdo ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, al que se le asignó el número de reclamación R.G. NUM005.

24. Ambas reclamaciones fueron desestimadas por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre de 2019 (R.G. NUM004 y NUM005), que constituye parte del objeto del presente recurso jurisdiccional.

Sobre la procedencia de la regularización efectuada por la venta de las participaciones en la filial brasileña

Tercero.

- La recurrente cuestiona la citada regularización desde diversos puntos de vista.

En síntesis, tras exponer la demanda los hechos que a su juicio resultan acreditados en las actuaciones inspectoras (pp. 7 y siguientes), la recurrente aduce fundamentalmente el principio de libre competencia (pp. 21 y siguientes) y la improcedente aplicación por la Inspección del principio de calificación del art. 13 de la LGT (pp. 42 y siguientes).

A través de dichas alegaciones, en esencia y en lo que aquí interesa, la recurrente trata de justificar los extremos que se enuncian en las pp. 6 y 7 de la demanda en los siguientes términos:

- Las operaciones realizadas, desde la financiación de la sociedad no residente sueca a los socios españoles y el posterior aumento de capital a la filial brasileña, son operaciones naturales que tienen una racionalidad económica que no puede ponerse en duda.

- Dichas operaciones se realizaron por motivos comerciales y de negocio ya que una entidad dependiente o independiente hubiese acometido dicha inversión ante una expectativa tan favorable de retorno gracias a las modificaciones regulatorias en Brasil y las expectativas de crecimiento económico en el país, considerando también al respecto la evolución de la participada brasileña durante el periodo de tenencia de la participación.

- El objetivo de los socios era sostener financieramente a la filial brasileña, por el propio interés económico y responsabilidad de los mismos respecto a la situación financiera y el éxito comercial de la filial brasileña como también lo habían hecho en el pasado, lo que justifica las operaciones acometidas. Las consecuencias de la inversión deben ser asumidas por quien realiza las funciones principales, asume los riesgos y emplea los activos, que en el caso en cuestión son los socios españoles...

- Las operaciones en relación con la filial brasileña se realizaron de una forma correcta, comprensible y razonable a la vista de la información disponible al tiempo en el que se tomaron las decisiones por los socios españoles.

- Desde un punto de vista contable y jurídico, los inversores españoles que ampliaron capital no estaban actuando en ejecución de un mandato que determine que hubiera que recalificar contablemente la inversión.

La Administración demandada, en esencia, defiende la legalidad del criterio seguido por la Inspección a la luz de las circunstancias que se valoran en el acuerdo de liquidación (pp. 5 y siguientes de la contestación).

Expuesto el marco general de la impugnación contenida en la demanda, podemos partir para la decisión de la presente controversia de la doctrina jurisprudencial fijada en la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2020 (ROJ: STS 37370/2020, FJ 10), que se pronuncia en los siguientes términos:

" DÉCIMO.- Criterio interpretativo que fija esta sentencia sobre la cuestión de interés casacional objetivo.

I.- El punto de partida para establecer ese criterio interpretativo debe ser recordar lo que establece el artículo 9.1 del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa (CDI España Francia) a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio de 10 de octubre de 1995 (CDI España- Francia).

Y este artículo 9.1 establece lo siguiente:

" Empresas asociadas.

1. Cuando:

a) Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o

b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante,

y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

(...)"

II.- También inicialmente debe señalarse que el CDI España-Francia, como pone de relieve su propio título y la breve exposición que precede a su parte normativa, persigue las dos finalidades de evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal, por lo que la aplicación de lo establecido en sus preceptos, entre los que se encuentra el artículo 9.1, puede ir dirigida a lograr cualquiera de esas dos metas.

III.- Centrados ya en los términos abstractos de ese artículo 9.1, debe diferenciarse entre supuesto de hecho que contempla y la consecuencia jurídica que se establece para el mismo.

El supuesto de hecho está constituido por estos elementos o datos fácticos:

- Dos personas jurídicas, una española y otra francesa, que merecen la consideración de "personas asociadas", y esto por participar, directa o indirectamente, una de ellas en la dirección, el control o el capital de la otra.

- La existencia de una clase de relaciones comerciales o financieras entre ellas que, de haber dado entre personas independientes, lo normal sería que comportaran beneficios para una de ellas.

- Y la constatación, en el concreto caso de que se trate, de que esos beneficios no se han producido, y la causa de que así haya acontecido sea el hecho de la dependencia existente entre esas dos personas.

La consecuencia jurídica del precepto es que debe ser apreciada la existencia de esos beneficios, y la sumisión de los mismos a imposición, de conformidad con lo que esté establecido en la legislación tributaria interna aplicable a la persona que deba ser considerada su perceptora .

IV.- Lo que acaba de exponerse son los términos abstractos de la regulación contenida en ese repetido artículo 9.1; y esto pone de manifiesto que su individualización o aplicación práctica a unos hechos singulares suscitará dos distintos problemas.

El primero será determinar si las concretas operaciones comerciales o financieras concertadas entre esas dos personas jurídicas, española y francesa, tiene una explicación que las justifique según la lógica jurídica o económica que está presente en esa clase de relaciones.

El segundo problema deberá ser abordado una vez haya sido resuelto de manera positiva el primero que acaba de apuntarse, o cuando no haya sido suscitado; y consistirá en cuantificar el alcance tributario de la singular operación comercial o financiera cuya justificación haya sido reconocida o aceptada.

V.- Lo que antecede pone de manifiesto que la aplicación de ese artículo 9.1 CDI deberá ir acompañada de la aplicación de normas internas; y éstas podrán estar constituidas por el artículo 16 del TR/LISOC o por otras normas internas distintas, por las razones que seguidamente se expresan.

Así, habrá de aplicarse el artículo 10 del TR/LISOC cuando, sin cuestionarse ya la justificación de las operaciones concertadas entre entidades o personas que merezcan la consideración de " empresas asociadas", lo único que sea materia de controversia sea la cuantificación o el valor, en términos de mercado, del objeto o precio de esas operaciones

Pero habrán de aplicarse otras normas internas cuando lo discutido respecto de esas operaciones no sea la cuantía de su objeto sino la justificación del negocio jurídico que las materialice, por exteriorizar este un único propósito de elusión fiscal y no estar justificado con circunstancias o hechos que revelen su lógica jurídica o económica. Y estas normas, como en su oposición a la casación viene a sostener el Abogado del Estado, podrán estar encarnadas por aquellas que regulan las potestades reconocidas por la LGT 2003 a la Administración en orden a lograr una recta aplicación de las normas tributarias, como son las relativas a la calificación, el conflicto en la aplicación en la norma tributaria y la simulación (artículos 13, 15 y 16 , de ese texto legal).

VI.- La respuesta que a partir de lo que acaba de exponerse debe darse a la cuestión de interés casacional objetivo, delimitada por el auto que acordó la admisión del presente recurso, debe ser la que seguidamente se expresa.

Que la regularización de operaciones entre empresas españolas y francesas, mediante la aplicación del artículo 9.1 del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, de 10 de octubre de

1995, puede efectuarse sin necesidad de acudir a los métodos previstos para determinar el valor de mercado en las operaciones vinculadas y al procedimiento establecido a tal efecto en la regulación interna".

A tenor de la sentencia transcrita cabe alcanzar una primera conclusión: la regularización controvertida se ha ajustado al esquema fijado por el Tribunal Supremo pues la Inspección ha fundamentado aquella, por una parte, en el art. 9 del Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el capital, de 16 de junio de 1976 (BOE de 22 de enero de 1977), por entender que las operaciones objeto de comprobación carecía de una lógica económica que las justificase.

Y, por otra parte, la aplicación de la norma convencional no se ha agotado en sí misma, sino que ha venido acompañada del recurso de la Inspección a la calificación del art. 13 de la LGT, en la consideración de que los negocios realizados por las empresas asociadas respondían a un contrato de mandato, por lo que su resultado debía imputarse a la mandante, Autoliv AB, y no a las mandatarias, Autoliv BKI y Autoliv KLE.

Se comprueba así que el procedimiento en que se ha fundamentado la regularización que nos ocupa resulta perfectamente acomodado a la normativa y jurisprudencia de aplicación, debiendo descartar por ello cualquier objeción planteada en tal sentido por la recurrente.

Lo anterior, sin embargo, no resuelve todo el debate, pues resta determinar si la apreciación de la Inspección, confirmada después por el Tribunal Económico-Administrativo Central, resultada ajustada a Derecho en un doble sentido, a saber, si las operaciones entre empresas asociadas a que se contrae la regularización respondían o no al principio de libre competencia y si procede o no su recalificación bajo la óptica o perspectiva del mandato.

Pues bien, en cuanto a lo primero (si las operaciones entre empresas asociadas a que se contrae la regularización respondían o no al principio de libre competencia), la recurrente alega distintas razones por las que debería estimarse acreditado que las citadas operaciones podrían haber sido celebradas por partes independientes.

En tal sentido la demanda alude principalmente a las siguientes razones:

- (i) el entendimiento de los riesgos previos y posteriores (pp. 22 y siguientes);
- (ii) las razones empresariales y la expectativa de beneficio de la reestructuración (pp. 24 y siguientes; y
- (iii) las opciones realistas disponibles para las partes (pp. 26 y siguientes).

Junto a lo anterior, también se cuestionan en la demanda algunas de las premisas que sustentan el criterio administrativo sobre el incumplimiento del principio de libre competencia por las operaciones analizadas (por ejemplo, la solvencia de las compañías Autoliv BKI y Autoliv KLE para la devolución de los préstamos contraídos, pp. 11 y siguientes), se aportan algunos indicios que, a juicio de la recurrente, operan en contra de la valoración del caso realizada por la Administración (como, por ejemplo, que la inversión en la filial brasileña estuviera residenciada tradicionalmente en sede de las compañías Autoliv BKI y Autoliv KLE y que la Administración tributaria no hubiera opuesto reparo alguno a la realidad de aquella ni a su motivación empresarial, pp. 7 y 8) y se hace referencia al criterio de la Comisión Consultiva a que se refiere el art. 159 de la LGT en sentido desfavorable a la apreciación de conflicto en la aplicación de la norma tributaria en el presente caso (pp. 19 y siguientes).

Además, la recurrente ha aportado un informe pericial elaborado por D. Arcadio, Profesor de Economía Aplicada de la Universidad Complutense de Madrid (documento n.º 32 de la demanda), que a su juicio avala el tradicional atractivo de la economía brasileña y la caída del sector de automoción en dicho país en el año 2012, todo ello a fin de corroborar la racionalidad económica de la financiación e inversión en la sociedad brasileña y su posterior enajenación (pp. 36 y siguientes de la demanda).

Todo esta actividad alegatoria y probatoria se dirige a impugnar la argumentación de la resolución impugnada, en especial la contenida a propósito del principio de libre competencia en el fundamento jurídico séptimo (p. 17), que por su interés vamos a transcribir seguidamente:

"La entidad lo que realmente cuestiona es si la conducta del obligado tributario se ajusta a la conducta que hubiera seguido una empresa independiente o si, por el contrario, la conducta de la reclamante se debe a una imposición de otra u otras empresas del Grupo

La inspección considera que la conducta de las entidades españolas se debe al control que la entidad sueca tiene sobre las entidades españolas y no se ajusta a la conducta que habría seguido una empresa independiente. La inspección destaca lo siguiente:

- La entidad matriz sueca adopta todas las decisiones y las entidades españolas sólo formalizan los acuerdos adoptados por la matriz.

La decisión de inyectar fondos en la entidad brasileña es tomada por la matriz sueca que, además, es la que aporta la financiación vía préstamo a las sociedades españolas. También es la matriz sueca la que toma la decisión de vender

-El control sobre los riesgos derivados de la inversión en la entidad brasileña recae en la matriz sueca ya que la capacidad para tomar decisiones y sobre todo la toma efectiva de decisiones es realizada por la entidad sueca tal y como queda acreditado en las distintas actas de los Consejos de Administración,

- La entidades españolas Autoliv BKI y Autoliv KLE no tienen capacidad financiera para asumir el riesgo de la inversión.

- Del análisis financiero se desprende que los préstamos asumidos por las filiales españolas carecían de lógica empresarial: las entidades españolas no tenían capacidad para devolver los préstamos incurriendo incluso Autoliv KLE en causa de disolución mercantil.

- Del análisis contable se desprende que la devolución de los préstamos se lleva a cabo mediante el líquido derivado de la venta de las participaciones de la filial brasileña, así como a través del correspondiente apunte en la cuenta de cash pooling. Asimismo en el caso de Autoliv KLE precisa la aportación de fondos propios por parte de AUTOLIV AB por importe de 17 millones.

-Las filiales españolas conocían la existencia de fuertes pérdidas acumuladas a 31-12-2011 en la filial brasileña.

-La propia reclamante consideró que no existía motivación económica en la operación.

Tanto en el ejercicio 2012 como en el ejercicio 2013 tanto Autoliv BKI como Autoliv KLE ajustaron los gastos financieros derivados de los préstamos concedidos por la matriz sueca en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 h) del TRLIS por lo que los propios obligados tributarios reconocieron en sus autoliquidaciones que la inversión (nuevas suscripciones de acciones) financiada con tales préstamos carecía de motivo económico válido.

En definitiva las razones dadas por la inspección son suficientes para entender que las entidades españolas no hubiesen llevado a cabo las operaciones que nos ocupan de no haberse visto obligadas por la matriz sueca.

Es claro que una entidad independiente con la situación financiera de las entidades españolas no hubiese solicitado un préstamo, que compromete su situación financiera para suscribir la ampliación de capital de una entidad que tenía cuantiosas pérdidas acumuladas para meses después vender las participaciones con grandes pérdidas".

Pues bien, comenzando por la alegación relativa a que la inversión en la filial brasileña siempre estuvo domiciliada en Autoliv BKI y Autoliv KLE y que la Administración tributaria no puso obstáculo o reparo alguno, esto sigue siendo cierto en relación a la regularización que nos ocupa, pues la misma se ocupa solo de recalificar unas operaciones concretas pero deja a salvo todo lo que quede extramuros de ese concreto ámbito.

Lo que se comprueba, por ejemplo, en el hecho de que se admitan los efectos fiscales asociados a las pérdidas derivadas de la tenencia de las participaciones en la filial brasileña que no tienen su origen en la ampliación de capital controvertida.

Así se recoge también en la resolución impugnada: " Las pérdidas anteriores a la suscripción de la ampliación de capital no son cuestionadas por la inspección", p. 3.

Desde este punto de vista, por tanto, concluimos que la alegación de la demanda no permite impugnar la consistencia y validez del criterio administrativo contra el que se dirige.

En cuanto a la valoración del caso realizada por la Comisión Consultiva a que se refiere el art. 159 de la LGT, estimamos que la misma debe circunscribirse a su objeto propio, es decir, a la determinación de si se dan o no las circunstancias previstas en el art. 15.1 de la LGT.

La mención de su informe a " no habiéndose valorado la racionalidad económica de la operación en su conjunto", lejos de ser impropia como afirma la demanda (p. 20), sirve para dejar constancia y para hacer explícito ese límite, es decir, en el sentido de dejar a salvo la posible valoración de las operaciones analizadas desde otras perspectivas (por ejemplo, calificación, simulación, etc.).

Por lo que se refiere a la solvencia de Autoliv BKI y Autoliv KLE para la devolución de los préstamos suscritos con Autoliv AB, debemos señalar prima facie que este indicio no puede valorarse como si fuera el único que soportara la valoración administrativa del caso.

Decimos esto porque la demanda centra su atención en este indicio pero al mismo tiempo no aporta una crítica suficiente de otros extremos relevantes que justifican el criterio administrativo.

Así sucede, por ejemplo, en relación a la adopción de las decisiones por Autoliv AB y que las entidades españolas solo formalizaran los acuerdos adoptados por la matriz.

Aspecto este último que queda completamente desdibujado en el relato ofrecido en la demanda, del que en una determinada lectura parece desprenderse la imagen de que fueron las filiales españolas las que adoptaron unas determinadas decisiones de inversión y la matriz sueca se limitara a prestarles asistencia financiera (por ejemplo, pp. 10 y siguientes).

Por otra parte, este mismo indicio a que nos referimos debe relativizarse en consideración a los demás que se valoran por la Inspección.

Así, por ejemplo, la capacidad financiera para devolver un préstamo es ciertamente relevante. Pero todavía lo es más dilucidar, en el ámbito de qué concretas circunstancias se asumieron esos préstamos y, sobre todo, qué lógica económica o empresarial subyace al hecho de que unas sociedades españolas decidieran endeudarse (siempre con el matiz antes señalado), en las cuantías millonarias en que lo hicieron, para acudir a una ampliación de capital de su filial brasileña y a los pocos meses adoptaran la decisión de transmitir su participación en dicha filial a su matriz sueca, generando con ello las importantes pérdidas a que se refiere la regularización que nos ocupa. O que decidieran deshacer una inversión de tal magnitud, en el contexto descrito, asumiendo con ello pérdidas que

representaban el 88,97% del importe del préstamo que financiaba la suscripción de la ampliación de capital de la filial brasileña.

A juicio de la Sala, en lo que atañe a la solvencia para la devolución de los préstamos contraídos, la información que ha manejado la Inspección no ha resultado desvirtuada en lo sustancial por la actividad que la actora ha desplegado en el presente recurso (por ejemplo, la relación entre el importe de los préstamos y el neto patrimonial de las sociedades prestatarias o la forma en que finalmente tuvo que procederse a la devolución de aquellos).

Por otra parte, adolece de cierta falta de concreción la técnica impugnatoria desplegada por la recurrente para combatir la valoración contable y financiera que se recoge en términos muy precisos y detallados, por ejemplo, en las pp. 66 y siguientes del acuerdo de liquidación.

Valoración ad hoc que debe anteponerse, a juicio de la Sala, a la remisión in toto a la información publicada en las cuentas anuales de las compañías implicadas en las operaciones que son objeto de análisis o a las referencias en cierto modo apodícticas que se contienen en la demanda a propósito de la solvencia financiera de alguna de ellas.

Se mantiene incólume de este modo la conclusión administrativa de que las sociedades españolas contrajeron unos préstamos que comprometían seriamente su capacidad financiera, no apartándonos de esta conclusión la apreciación de que fuera el accionista único de Autoliv KLE y no Autoliv AB quien debiera realizar la aportación de fondos propios de 17.605 miles de euros a Autoliv KLE para que esta pudiera cumplir los requerimientos propios de la normativa de las sociedades de capital.

En todo caso, como decimos, es este un aspecto que debe relativizarse porque el criterio administrativo no se basa solo en él y porque existen otros datos que revisten mayor interés en relación a la dispuesta trabada con ocasión de este motivo de impugnación.

A juicio de la Sala, lo verdaderamente relevante es que no se ha aportado una razón vertebradora del proceso en que participaron las sociedades españolas para contraer una importante deuda en las magnitudes millonarias en que lo hicieron, acudir con esos fondos a la ampliación capital de su filial brasileña y, a los pocos meses, deshacer la inversión en esta última compañía y asumir importantes pérdidas como consecuencia de todo ello (recordemos que esas pérdidas representaban el 88,97% del importe del préstamo que financiaba la suscripción de la ampliación de capital de la filial brasileña).

Frente a lo que se constata en el acuerdo de liquidación, no se ha aportado por la actora una justificación que demuestre de modo razonable y suficiente la lógica económica o empresarial de todas estas decisiones, al menos a nivel de las compañías españolas implicadas.

Como se afirma en el acuerdo de liquidación lo que está en discusión no es si la inversión tenía sentido para el grupo (que se admite con toda certeza por la Inspección, p. 84 del acuerdo de liquidación). Lo que se discute es, trascendiendo lo anterior, si las empresas españolas la hubiesen acometido en esas mismas condiciones de haber actuado independientemente (ibid..).

Desde este concreto punto de vista, las razones aducidas en la demanda no amparan, a juicio de la Sala, la racionalidad económica de las operaciones controvertidas.

Como tampoco permite alcanzar una conclusión distinta el contenido del informe pericial aportado por la recurrente a estos efectos que incorpora una valoración de la evolución del sector brasileño de automoción en los períodos concernidos por las presentes actuaciones.

En tal sentido, como concluyó la Inspección en la p. 84 del acuerdo de liquidación, al que nos remitimos por razones de economía expositiva, " no ha acreditado la existencia de ningún otro hecho o circunstancia que pudiera justificar un cambio de expectativas o previsiones respecto de las realizadas en octubre 2011, noviembre 2011, febrero 2012, marzo 2012" y " esta Oficina Técnica no encuentra ninguna racionalidad económica a la decisión de transmitir las participaciones suscritas, tan solo ocho meses antes, a la matriz sueca (recuérdese que fue la entidad que les confirió los préstamos pese a no tener capacidad financiera suficiente para devolverlos), con unas pérdidas de 40,9 millones de euros, cuando, en principio, la inversión se llevó a cabo en un horizonte temporal de recuperación de la misma a partir de 2014".

A juicio de la Sala, en el informe pericial ni se identifica ni se justifica un cambio de circunstancias o expectativas de tal entidad que justifique la racionalidad económica del proceder seguido por las compañías españolas.

La propia información aportada en el informe resulta contradictoria porque, más allá de una evolución desfavorable en algunos períodos (que tampoco resultan suficientemente relevante o significativa a estos efectos, como seguidamente se explicará), se alude a que Brasil " logró salir de la crisis (de 2008) de manera mucho más rápida que la mayor parte de los países" (p. 4) , que la dinámica del conjunto de la economía brasileña y del sector industrial del país es muy superior en el período considerado a la que se daba en España (p. 5), que la evolución del sector ha sido positiva durante la mayor parte del período considerado (p. 8) y que la pujanza del sector ha generado importantes aumentos del empleo desde 2008 (p. 9).

Siendo así las cosas, se comprende aún menos que una decisión empresarial como la asumida por las sociedades españolas (al endeudarse para acudir a una ampliación de capital de la filial brasileña de la magnitud

antes descrita) se revirtiera en un período tan corto de tiempo (apenas unos meses) a pesar de asumir con ello pérdidas millonarias.

Recordemos, a este respecto, que la filial brasileña ya arrastraba importantes pérdidas (p. 83 del acuerdo de liquidación) al tiempo de endeudarse las sociedades españolas para suscribir la ampliación de capital y que las proyecciones que se hicieron ex ante de dicha ampliación contemplaban un escenario a largo plazo (las previsiones de cash flow realizadas en octubre de 2011 permitían esperar un 2014 equilibrado, p. 83 del acuerdo de liquidación) por lo que para justificar la desinversión desde parámetros de racionalidad económica debería acreditarse un relevante cambio de circunstancias que respaldara la lógica empresarial de dicha decisión, insistimos que desde la óptica de las empresas españolas y no desde la óptica del grupo multinacional.

Así, por ejemplo, un descenso de la producción física industrial a partir de 2012 del 0,21% mensual que lleva a una caída acumulada del 3,41% (p. 6) no se considera que revista dichas características.

Por otra parte, en cuanto a que la evolución posterior de los acontecimientos avale la razonabilidad de la decisión de las empresas españolas de desinvertir en la filial brasileña, la argumentación de la demanda incurre en cierto sesgo retrospectivo. Deberían aportarse razones que, en el momento concreto en que se adoptaron, justificaran de modo suficiente las decisiones adoptadas y estas no se han aportado a las presentes actuaciones. Por más que la evolución posterior de los acontecimientos pudiera llegar a interpretarse en el sentido postulado por la recurrente, no podemos perder de vista que lo importante es acreditar ex ante la racionalidad económica de la decisión y no ex post.

Tampoco ha quedado justificada, por otra parte y según lo que se refleja en las actuaciones, la consideración tributaria que al propio contribuyente le merecieron en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades los gastos financieros por préstamos con entidades del grupo destinados a la aportación de capital o fondos propios a otras entidades del grupo.

Se alude a un error por el contribuyente en relación a dicha conducta pero, como señala la Inspección (pp. 15 y 68 y 69 del acuerdo de liquidación), fue una actuación consistente y mantenida en el tiempo y no se ha aportado una explicación razonable que justifique este proceder.

Lo que refuerza y corrobora, en virtud de la doctrina de los propios actos, la razonabilidad del criterio de la Inspección.

Debe traerse a colación, en tal sentido, la doctrina de vinculación a los actos propios, manifestación del principio de buena fe.

Así, las sentencias del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 (ROJ: STS 1115/2020, FJ 5) y de 13 de octubre de 2016 (ROJ: STS 4511/2016, FJ 5) declaran al efecto lo siguiente:

"Esta Sala viene aplicando el principio general que prohíbe a todos sujetos de Derecho ir contra sus propios actos. Lo ha hecho para impedir a la Administración Tributaria desdejar con sus opciones posteriores decisiones precedentes que han creado derechos y expectativas en los contribuyentes. Pero este principio es de "doble sentido" y alcanza también a estos últimos, que de igual modo quedan vinculados por sus actos, de manera que no pueden negar su alcance, contenido y eficacia cuando constatan que les pueden perjudicar".

Con lo hasta aquí razonado se da respuesta a las cuestiones fundamentales que el motivo plantea. Pueden existir otras posibles perspectivas de análisis pero en ningún caso su consideración enervaría la conclusión que se expondrá seguidamente.

En definitiva, debemos concluir que la potencia acreditativa de los distintos indicios que han sido valorados por la Inspección, y que el Tribunal Económico-Administrativo Central ha venido después a confirmar, no queda desvirtuada por lo actuado en el presente recurso.

En esta tesitura, debe confirmarse el criterio administrativo que ha sido objeto de impugnación.

En definitiva, a tenor de lo que resulta de las actuaciones, no se ha justificado que las empresas españolas hubieran acometido las operaciones analizadas de haber actuado de modo independiente, resultando más esclarecedor para la decisión del caso el análisis del principio de libre competencia que se contiene en el acuerdo de liquidación (pp. 74 y siguientes) que el que se expresa por la actora en la demanda (pp. 22 y siguientes).

Por lo que se refiere a la segunda de las cuestiones concernidas en el presente motivo, el correcto ejercicio por la Inspección de la calificación del art. 13 de la LGT al considerar que lo que sucedió realmente fue que las sociedades españolas actuaron en el contexto de un mandato de la matriz sueca, por introducir el debate comenzaremos recordando el criterio de la Inspección tal y como se refiere al mismo la p. 18 de la resolución impugnada:

"La inspección examina si conforme al Derecho Civil, la calificación jurídica de los negocios, realizada por el obligado tributario, es correcta desde el punto de vista sustantivo o material. La inspección considera que:

"En el conjunto de las operaciones realizadas subyace el concepto material o sustantivo de un verdadero contrato de mandato (tal como se configura en los artículos 1709 y ss. del vigente Código Civil) entre el mandante (la sociedad matriz sueca Autoliv AB) y dos mandatarios (sus dos sociedades españolas Autoliv BKL SA y Autoliv

KLE SA a las que controla en un 100%), puesto que las mismas actúan conforme a las instrucciones recibidas de su matriz sueca Autoliv AB (tal como consta en el Libro de Actas de las mismas).

El objeto de dicho contrato de mandato consiste, justamente, en la suscripción de las acciones emitidas por la sociedad brasileña Autoliv do Brasil Ltda. por parte de las dos sociedades españolas Autoliv BKI SA y Autoliv KS SA y conlleva "abonar al mandante cuanto se haya recibido en virtud del mandato" conforme al art. 1720 del CC, lo cual incluye, obviamente, como consumación de dicho mandato la entrega al mandante (la sociedad matriz sueca Autoliv AB) de las acciones suscritas por cuenta del mismo en la ampliación de la sociedad brasileña Autoliv do Brasil Ltda.

No obsta a lo expuesto que los mandatarios (las sociedades españolas Autoliv BKI SA y Autoliv KLE SA) hayan actuado frente a terceros en nombre propio (pues ello está expresamente permitido por el art. 1717 del CC) ya que lo que caracteriza (art. 1709 CC) al contrato de mandato es el actuar por cuenta de un tercero ("..... se obliga una persona a prestar algún servicio o hacer alguna cosa, por cuenta o encargo de otra")

Debe señalarse que según este enfoque el contrato de crédito con el que se financia la suscripción de las acciones documenta realmente un anticipo de fondos que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 1728 del CC, realiza el mandante (la sociedad matriz sueca Autoliv AB) a sus mandatarios (las sociedades españolas BKI y KLE)".

Tras examinar las operaciones desde el punto de vista material y la contabilización procedente de las mismas desde un punto de vista material concluye que "la regularización puede fundamentarse en la recalificación jurídica de las operaciones realizadas pues "la relación de Autoliv BKI y Autoliv KLE con Autoliv AB responde a un contrato de mandato, lo que implica que el resultado de la operación debe imputarse a la mandante, Autoliv AB y no a las mandatarias, Autoliv BKI y Autoliv KLE".

El Tribunal Económico-Administrativo Central avala la conformidad a Derecho del criterio de la Inspección (fundamento de derecho octavo, pp. 18 y siguientes) y concluye, en esencia, que la calificación del art. 13 de la LGT se ha ejercitado correctamente en el caso concreto considerado.

La parte recurrente, en síntesis, niega que la calificación del art. 13 de la LGT permita recalificar las operaciones analizadas en el modo en que lo ha verificado la Inspección, sostiene que lo que estaría regularizando en el fondo sería un caso de simulación del art. 16 de la LGT y defiende que la naturaleza económica de las mismas desde un punto de vista contable y jurídico no podría responder a la figura del mandato dado que el mandatario no está expuesto a los riesgos y beneficios de la operación, habiendo soportado ellas mismas la pérdida patrimonial derivada de la pérdida de valor de la inversión (pp. 42 y siguientes de la demanda).

En justificación de su postura aporta el dictamen pericial elaborado por D. Donato, profesor Titular de la Universidad Complutense de Madrid del Área de Economía Financiera y contabilidad (documento n.º 33 de la demanda).

La Administración demandada, por su parte, defiende que la calificación de la operativa como un contrato de mandato es correcta (pp. 16 y siguientes del escrito de contestación).

Pues bien, por una parte, debemos partir de la doctrina jurisprudencial a propósito de la calificación (art. 13 de la LGT), el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 de la LGT) y la simulación (art. 16 de la LGT), recogida entre otras en la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2020 (ROJ: STS 2257/2020, FJ 4.2), según la cual: "Las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. No son, en definitiva, intercambiables".

La cuestión a dirimir entonces es si la Inspección, al calificar las operaciones objeto de comprobación bajo la perspectiva del mandato, ha excedido o no los límites previstos en el art. 13 de la LGT.

Como también recuerda la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2020 (ROJ: STS 2257/2020, FJ 3.3), "cabría decir que la calificación es una operación que realiza la Administración en ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control del tributo, que tiene por objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes. Como hemos visto, según el artículo 13 de la Ley General Tributaria, las obligaciones tributarias se exigirán "con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado".

Pues bien, a juicio de la Sala, la respuesta al anterior interrogante debe consistir en que la Administración tributaria no se ha extralimitado al aplicar el art. 13 de la LGT.

En concreto, lo que la Inspección está declarando al amparo de dicha norma y de las circunstancias del caso queda circunscrito y limitado a la constatación de la naturaleza del negocio, sin cuestionar que el mismo haya sido celebrado regularmente y sometiendo a revisión únicamente las consecuencias tributarias pretendidas por las partes.

Debiendo recordar en este punto que la propia conducta observada inicialmente por el contribuyente vino a corroborar en cierta medida al resultado constatado por la Inspección, según lo que antes se ha razonado.

La crítica fundamental que dirige la parte recurrente a la calificación realizada por la Inspección es que, en el mandato, los riesgos no se transfieren al mandatario lo que pugna con las circunstancias aquí concurrentes, en que las pérdidas habrían sido asumidas por las sociedades españolas y no por la matriz sueca.

Al razonar así la demanda se incurre en una interpretación en cierta medida sesgada de la regularización realizada por la Inspección de los tributos, pues se alude a las consecuencias que los negocios han tenido en la forma en que han sido efectivamente realizados por las partes pero se olvida que, a nuestros efectos, la relevancia está en las consecuencias fiscales que resultan de aquellos y que este es el ámbito propio de la calificación del art. 13 de la LGT.

Que las sociedades españolas hayan asumido las pérdidas en virtud de los negocios realizados no excluye de plano la posibilidad de la recalificación de estos últimos a efectos fiscales al amparo del art. 13 de la LGT si la naturaleza del negocio que subyace a la forma elegida por las partes es un contrato de mandato y si, como aquí sucede, a través de esa elección las pérdidas se han imputado fiscalmente al mandatario y no al mandante.

Pues precisamente, porque los negocios se recalifican en el acuerdo de liquidación bajo la perspectiva del mandato, es por lo que las pérdidas no pueden imputarse fiscalmente a las sociedades españolas, alineándose de este modo las consecuencias fiscales a la naturaleza jurídica de los negocios efectivamente realizados y no a la forma o denominación asignados a los mismos por los interesados (pp. 88 y siguientes del acuerdo de liquidación).

La cuestión litigiosa se desplaza entonces a dirimir si la calificación de tales negocios bajo la óptica del mandato resulta o no correcta.

A juicio de la Sala, coincidiendo con el Tribunal Económico-Administrativo Central, la única explicación plausible de la secuencia de hechos y de los indicios que se valoran por la Inspección a lo largo del acuerdo de liquidación es la subsunción de los negocios realizados en la figura del mandato.

Nos remitiremos en este punto, para no ser reiterativos y por estar conforme la Sala con lo allí razonado, a las apreciaciones que se recogen en el fundamento jurídico octavo de la resolución impugnada (pp. 18 y siguientes).

Resta examinar la prueba pericial aportada por la recurrente.

La tesis del perito es que la calificación de la operación como mandato es incorrecta, que se incumple el principio de entidad contable así como la norma contable relativa a las operaciones entre empresas del grupo y que se reconoce un derecho de cobro inexistente sobre la matriz (pp. 11 y siguientes del informe y conclusiones en la p. 14).

Para razonar así el perito exagera la relevancia y significación de uno de los elementos en que se basa la Inspección de los tributos para alcanzar sus conclusiones, destacando en negrita que las sociedades españolas "actúan conforme a las instrucciones recibidas de su matriz sueca" (p. 11).

Sin embargo, ese punto de partida invalida la fuerza de convicción de este medio de prueba.

Supone un procedimiento ciertamente reduccionista por parte del perito constreñir toda la argumentación contenida en el acuerdo de liquidación a la consideración expuesta.

El análisis de la Inspección es mucho más elaborado y consistente y no puede quedar reducido a un único argumento clave, por importante que este sea.

En otras palabras, la regularización no se basa en la exclusiva consideración de que las sociedades españolas siguieran instrucciones de la matriz sueca sino en un conjunto de hechos, datos y circunstancias más plural, variado y complejo.

Hechos, datos y circunstancias que avalan el criterio administrativo que fundamenta la regularización y según el cual, explicado brevemente una vez más, solo el contrato de mandato permite entender que las sociedades españolas se endeudaran con su matriz sueca en las cifras millonarias en que lo hicieron para poder acudir a una ampliación de capital de la filial brasileña y que, a los pocos meses y sin mediar un cambio significativo de circunstancias, aquellas transmitieran a la matriz dichas participaciones, asumiendo con ello pérdidas que representaban el 88,97% del importe de los préstamos contraídos.

No compartimos esta premisa argumental sobre la que se asienta y sustenta el análisis del perito, lo que hace innecesario que profundicemos en el resto de sus consideraciones.

El motivo se desestima.

Sobre la procedencia de la deducibilidad de la retribución de uno de los administradores de Autoliv KLE

Cuarto.

A través del siguiente motivo de impugnación la recurrente discute que no se admitiera la deducibilidad de las retribuciones abonadas a uno de los administradores de la sociedad, D. Ceferino, en los ejercicios 2011 a 2013.

La tesis de la Inspección, que fundamenta la regularización, es que la relación laboral del Sr. Ceferino con la sociedad Autoliv KLE era de alta dirección en atención a los indicios que se recogen en las pp. 110 y siguientes del acuerdo de liquidación y que, en consecuencia, por aplicación de la denominada teoría del vínculo las retribuciones abonadas al mismo debían entenderse satisfechas por su condición de administrador. Dado que en los estatutos de la compañía la fijación de las retribuciones del administrador quedaba remitida a la decisión del Consejo de Administración (art. 19) y no existían tales acuerdos en el caso concreto, la Inspección concluye que no puede considerarse que tales retribuciones sean gasto deducible por infringir el requisito de certeza establecido por la jurisprudencia de aplicación (pp. 120 y siguientes del acuerdo de liquidación).

Razonamiento que resulta confirmado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (fundamento jurídico noveno, pp. 21 y siguientes de la resolución impugnada).

En resumen, la demanda va a sostener en contra del referido criterio que la remuneración percibida por el Sr. Ceferino se corresponde con la contraprestación pactada por la realización de labores productivas o profesionales a favor de Autoliv KLE y no por las labores de dirección y administración propias del cargo de administrador, resultando compatibles ambos cargos cuando las funciones que se realizan por la relación mercantil son distintas de las que se ejercitan por la relación laboral y se trata de una actividad específicamente diversa (pp. 52 y siguientes de la demanda).

Para finalizar esta exposición, la Administración demandada defiende la plena legalidad de la regularización aquí impugnada (pp. 16 y siguientes de la contestación).

Pues bien, expuestos los hitos principales de la controversia, debe constatarse prima facie que el debate en torno a la consideración de la retribución de D. Ceferino como gasto deducible o no deducible gira en torno a la denominada "teoría del vínculo" y el concepto de liberalidad recogido en el art. 14.1.e) del TRLIS.

Debate que sigue abierto y pendiente de definitiva clarificación por el Tribunal Supremo, pudiendo citar al efecto los tres recientes Autos de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en que se admite la existencia de interés casacional a fin de dirimir el problema interpretativo implicado en el mismo: Autos de 29 de junio de 2022 (ROJ: ATS 10114/2022), de 6 de julio de 2022 (ROJ: ATS 10557/2022) y de 13 de julio de 2022 (ROJ: ATS 11385/2022).

A este debate ha venido también a contribuir, en cierta medida, la jurisprudencia comunitaria, pudiendo destacar en tal sentido la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de mayo de 2022 (HJ y Ministerstvo práce a sociálních věcí, asunto C-101/21), en la que, a efectos de la Directiva 2008/94/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2008, relativa a la protección de los trabajadores asalariados en caso de insolvencia del empresario, viene a diluirse la separación entre las categorías de trabajador asalariado y miembro del órgano estatutario de una sociedad mercantil, rechazándose la interpretación jurisprudencial que excluía a quienes ostentaban dicha doble condición de las garantías previstas por la citada Directiva.

En el contexto de la línea evolutiva a que se refiere el Tribunal Supremo en las referidas resoluciones hemos de situar dos recientes pronunciamientos de esta Sala y Sección de 17 de febrero de 2022 (ROJ: SAN 974/2022, FJ 3) y de 29 de marzo de 2022 (ROJ: SAN 1730/2022, FJ 2), en los que viene a expresarse la posición interpretativa a seguir sobre la cuestión disputada en el presente motivo de impugnación.

Así, por citar una sola de ellas, la sentencia de 29 de marzo de 2022 (ROJ: SAN 1730/2022, FJ 2) expresa las siguientes ideas fundamentales:

"4. Como quiera que la pretensión actora se fundamenta en la diferenciación de funciones, la demanda analiza pormenorizadamente las que se derivan del contrato de alta dirección, y las que le corresponden como Administrador único, a cuyo efecto practicó, tanto en el expediente administrativo, como ante nosotros, prueba testifical, cuya valoración, con arreglo a la sana crítica nos conduce a la decisión que ahora tomamos, de que realmente el Sr. Jacinto realizó, además de su condición de administrador único, con funciones muy limitadas, por cierto, otras de carácter ordinario o común, que justifican la retribución pactada.

5. Acreditada la doble relación, cabe preguntarse si es ésta indiferente según la teoría del vínculo, siempre y en todo caso, porque la relación mercantil absorbe en todo caso a la laboral.

6. La liquidación se inclina por la respuesta positiva apoyándose en la Sentencia de la Sala Tercera del TS de 13/11/2008 (rec.2578/2004), cuya aplicabilidad rechaza la demanda, por no referirse a un caso con las características del que nos ocupa, sino que el presupuesto de hecho consistía en la confusión entre las funciones del Consejero Delegado con el de alto directivo de la sociedad, de la que se concluyó que la relación era sólo mercantil, y no laboral, que no es el caso. O bien en la sentencia de la Sala Tercera del TS de 22/12/2011 (rec.6688/2009), en la que la retribución discutida era de un Administrador solidario, que, a su vez, era alto directivo de la empresa, con el que no existía contrato laboral de alta dirección, ni la Junta General de Accionistas había fijado la retribución del administrador, que tampoco es el caso. O bien, la Sentencia de la Sala Cuarta del TS, de 24/2/2014 (rec.unif. doct. 1684/2013), en la que el presupuesto de hecho que llevó a la conclusión de que la relación era mercantil no era como el presente, sino que la confusión de funciones se daba entre el Director General, que era a la vez Vocal del Consejo de Administración, y socio de la empresa con el 16% de las acciones.

7. De ello concluye la demanda que se pone en evidencia una aplicación indebida de la teoría del vínculo ya que en el presente caso no existen indicios de que el cargo de Administrador Único haya eclipsado la posibilidad y realidad del trabajo dependiente desempeñado por el Sr. Jacinto, con un contenido ordinario o común, propio de la relación laboral.

8. La distinción de funciones se ha admitido por parte de la jurisprudencia, alguna de cuyas sentencias cita la liquidación, la de 26 de septiembre de 2013 (rec. 4808/2011), aunque de ella extrae otra consecuencia. En efecto, esta sentencia reconoce que se ha considerado compatible la relación de carácter laboral especial de alta dirección (gerencia), con la de carácter mercantil del cargo de Administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera son distintas de las que se llevan a cabo por razón del último cargo, y se trate de una actividad

específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil y sólo podrá percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los Estatutos.

La posibilidad de coexistencia de funciones correspondientes a miembros de un órgano de administración societario, que a la vez tiene una relación laboral, se contempla por la resolución del TEAC acudiendo a la doctrina de la sentencia de la Sala Tercera TS de 13/11/2008 (rec. 2578/2004), siempre que esta relación laboral sea en régimen de dependencia, no calificable de alta dirección, con la finalidad de realizar trabajos que podrían calificarse de comunes u ordinarios.

La justificación dada por la liquidación en la aplicación de esta teoría parte de la Sentencia de la Sala Cuarta del TS de 30/12/1992 , según la cual la relación jurídica de los consejeros ejecutivos que simultáneamente desempeñen funciones de alta dirección o alta gerencia es de naturaleza mercantil y no laboral; de dicha doctrina se infiere también que si los consejeros no son ejecutivos, es perfectamente compatible la coexistencia de una relación laboral con la pertenencia al Consejo de Administración. Ello es así porque el fundamento de la teoría del vínculo está basado en el hecho de que la dirección, gestión, administración y representación de la sociedad son las actividades típicas y específicas de los órganos de administración de las entidades mercantiles.

Pero lo cierto es que tampoco cabría excluir, en virtud de esta doctrina, aquellas otras funciones que no se pueden desempeñar individualmente por su condición de miembro del órgano societario, sino que corresponden al socio único a través de sus representantes en la filial española.

9. Como argumento complementario, cabría referirse a la resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de 10/5/2016, que llegó a conclusiones que compartimos, que se orientan a examinar caso por caso si es o no aplicable la teoría del vínculo, que no se construye como una verdad inmutable (decimos nosotros), ni como una presunción iuris et de iure, sino que en ocasiones existirá tal confusión de funciones, y en otras no, dependiendo de cada caso controvertido.

Esta resolución, dictada en el recurso interpuesto contra la negativa de la Registradora a inscribir una modificación de estatutos sociales, contempla la posibilidad de retribuir al Administrador por servicios ajenos al ejercicio de las facultades inherentes al cargo de Administrador. Admite, pues, una doble consideración de las retribuciones, la de las funciones inherentes al cargo de administrador, y las extrañas a dicho cargo.

No es preciso reproducir su texto íntegro; basta con reseñar esa posibilidad, que no hace sino coadyuvar a la doctrina, apoyada en diversas sentencias, de que la teoría del vínculo no absorbe, siempre y en todo caso, las funciones laborales, por las mercantiles; de donde se sigue que es legítimo retribuir aquellas funciones, al margen de los cauces establecidos por las normas mercantiles, (los estatutos).

10. Ya se ha advertido que el Sr. Jacinto, antes de ser nombrado Administrador único de la filial española, prestaba servicios para la matriz, en virtud de un contrato laboral de alta dirección, y percibía la misma retribución que se mantuvo, por decisión expresa y escrita del Socio Único, la matriz belga, cuando adquirió también aquella condición. Siendo esto así, que la manifestación de voluntad de retribuirle no conste en los estatutos, puede entenderse, en los términos que afirma la demanda, una mera cuestión formal, irrelevante a los fines de considerar que se incumple la finalidad de la Ley de Sociedades de Capital, por cuanto la decisión del socio único tiene la misma fuerza que un acuerdo de la Junta General, expresada a través de los estatutos.

Es relevante la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo, recogida en la sentencia de 17/12/2015 (rec. 2181/2013) (ECLI:ES:TS:2015:5225), -y las que cita-, que reafirma su doctrina sobre la prohibición de las retribuciones de los administradores de la sociedad, al margen de los estatutos, y la finalidad a la que responde de evitar el abuso por parte de los socios que son administradores, que puedan fijar libremente sus retribuciones (que está en la base de la teoría del vínculo), y por tanto, la protección de los socios. Pero, además de la casuística que se deriva de la realización de funciones comunes u ordinarias, a las que nos hemos referido (que esta sentencia también recoge) establece como límite lo que denomina como "abuso de formalidad" (de quien opone la necesidad de la mención estatutaria), que se produciría en un caso, como el presente, en que la sociedad filial tiene socio único, la sociedad matriz, que mediante el contrato inicial, y posteriormente mediante la confirmación escrita mantuvo las remuneraciones que percibía el Sr. Jacinto como gerente, desarrollando las funciones propias de un comercial, cuando fue designado administrador único, pues este socio único no puede resultar perjudicado por la falta de reflejo estatutario del contrato que fija la retribución del Administrador, en la medida que los estatutos han podido modificarse en cualquier momento por la sola voluntad del socio único.

Concluye esta sentencia que "la función del art. 130 TRLSA , en orden a proteger al socio de los abusos que puedan cometerse con las remuneraciones de los administradores, a fin de que tenga una información clara sobre cuáles son tales remuneraciones, y residenciar en la junta de socios, con las mayorías necesarias para modificar los estatutos, la competencia para fijar el régimen retributivo, pierde su sentido cuando se trata de una sociedad de socio único, que ha tenido por tanto perfecto conocimiento del régimen retributivo, aunque haya sido fijado en contrato, y que además es quien ha decidido dicho régimen, como ya declaramos en la sentencia núm.. 1147/2007, de 31 octubre ".

11. En fin, no está de más traer a colación el criterio fijado en resolución del TEAC, de 5/7/2016 (RG 6112/2015; recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT), según la cual es posible realizar otras funciones

de las propias de la relación societaria (así debe entenderse, sensu contrario, de lo expresado en esta resolución: "...cuando resulte acreditado que las únicas funciones que realiza un administrador, además de las propias de la relación mercantil, son las propias de un director gerente, debe prevalecer la calificación mercantil, no teniendo la consideración de gasto deducible la retribución que perciba por dicha función de dirección o gerencia, de no estar prevista en los Estatutos Sociales remuneración del cargo de administrador").

Por lo que, en cada caso, se tratará de una cuestión de prueba, y en este caso se ha probado que el Sr. Jacinto realizaba esa dualidad de funciones.

La prueba testifical practicada en autos ha puesto de relieve que el Sr. Jacinto desarrollaba efectivamente un trabajo profesional como técnico comercial, desarrollando tareas de gestión ordinaria no ejecutiva, independientemente de las realizadas en su condición de administrador; que estas tareas le ocupaban más del 80% de su jornada, que era común con la del resto de trabajadores de la empresa, de donde se desprende que la retribución discutida no lo era por su condición de administrador.

No se confunden estas funciones ordinarias con las propias de la gestión y la representación de la sociedad a las que se refiere la sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 26/2/2018 (rec. 3574/2017) aducida por el Abogado del Estado.

Se estima el recurso en cuanto a esta pretensión y se anula la resolución recurrida, considerándose las retribuciones en cuestión un gasto deducible y no una liberalidad, lo que hace innecesario que nos refiramos al concepto de trabajador europeo, o al diferente tratamiento de la retribución en el IRPF del Sr. Jacinto".

Este mismo marco conceptual es el que sirve de referencia para la decisión del presente motivo y, en consecuencia, debemos atender prima facie a las concretas circunstancias del caso aquí enjuiciado y a las alegaciones y pruebas aportadas a las actuaciones.

La primera de las razones aducidas en el acuerdo de liquidación para negar la deducibilidad de las retribuciones abonadas al Sr. Ceferino, como hemos visto, se refiere a que las mismas fueron satisfechas por el ejercicio de las funciones de administrador.

Esta premisa es la que combate la demanda, pues la línea argumental que va a seguir la recurrente para impugnar la regularización consiste precisamente en defender que las retribuciones en cuestión fueron la contraprestación pactada por la realización de labores productivas o profesionales a favor de aquella y no por el desarrollo de labores de dirección y administración propias del cargo de administrador (p. 54 de la demanda).

Para justificar esta postura la demanda alude a varias razones y, entre ellas, a que el Sr. Ceferino venía desarrollando su actividad en la compañía desde 1990 y que había venido asumiendo nuevas responsabilidades hasta convertirse en jefe de planta (pp. 52 y 55), que su nombramiento como administrador en 2011 no generó una mayor retribución (pp. 54 y siguientes) y que existe un término de comparación a las funciones desempeñadas por aquel en relación con la empresa Autolib BKI, D.^a Esperanza, careciendo de sentido considerar gasto deducible el sueldo de esta última y no el del Sr. Ceferino (p. 56).

El acuerdo de liquidación expone una serie de circunstancias por las que, a criterio de la Inspección, esta última hipótesis no debería admitirse: que el Sr. Ceferino es Presidente del Consejo de Administración de la sociedad, que las funciones realizadas son las propias de un director gerente y la elevada cuantía de las retribuciones satisfechas al mismo en relación con el resto de los trabajadores de la empresa (pp. 110 y siguientes del acuerdo de liquidación).

Pues bien, a juicio de la Sala, existen una serie de conindicios que desvirtúan convincentemente la valoración indiciaria que se contiene en el acuerdo de liquidación para sostener que las retribuciones abonadas al Sr. Ceferino remuneraban a este por su condición de administrador.

Su ascendente trayectoria laboral en la empresa desde el año 1990, el desarrollo de una actividad profesional ordinaria que no se confunde con la propia del cargo de administrador, la inexistencia de un cambio sustancial en las retribuciones abonadas al mismo antes y después de su nombramiento como administrador de la compañía y, sobre todo, la existencia de un término de comparación razonable aportado por la recurrente en relación con quien desarrollaba funciones análogas en la empresa Autolib BKI (D.^a Esperanza), son todos ellos conindicios que han sido suficientemente acreditados por la recurrente (por ejemplo, alegaciones y documentación que figuran como Anexo II de las diligencias n.º 6 y 7), sobre los que pueden sustentarse hipótesis alternativas a la que ha sido valorada por la Administración tributaria y que, de este modo, desvirtúan las conclusiones alcanzadas por la actividad inspectora.

Debiendo concluir, por ende, en sentido análogo al expresado en la sentencia de 29 de marzo de 2022 (ROJ: SAN 1730/2022, FJ 2), admitiendo también en el presente caso que se ha acreditado la dualidad de funciones y que, por tanto, las retribuciones abonadas al Sr. Ceferino deben considerarse gasto deducible y no una liberalidad.

El motivo se estima, con las consecuencias legales inherentes a esta declaración.

Decisión del recurso contencioso-administrativo

Quinto.

- En atención a lo expuesto, se estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Autosafety, S.L. contra la Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre de 2019 (R.G. NUM002), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 a 2013, y de 8 de octubre de 2019 (R.G. NUM004 y NUM005), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015.

En consecuencia, procede anular la citada resolución, por no ser conforme a Derecho, en los términos expresados en el fundamento de derecho cuarto de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

En todo lo demás, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado.

Costas

Sexto.

- Sin costas, al tratarse de una estimación parcial, debiendo cada parte soportar las 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 la representación procesal de Autosafety, S.L. contra la Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre de 2019 (R.G. NUM002), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 a 2013, y de 8 de octubre de 2019 (R.G. NUM004 y NUM005), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015 y, en consecuencia:

Primero.

- Anulamos las citadas resoluciones, por no ser conformes a Derecho, en los términos expresados en el fundamento de derecho cuarto de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Segundo.

- En todo lo demás, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado.

Tercero.

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

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.