

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 04085/2013 del 08/10/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Tercera

Impuesto sobre Sociedades. Deducibilidad de los intereses de los préstamos participativos obtenidos de la sociedad vinculada.

Se discute en esta Resolución si los intereses derivados de un préstamo participativo son gastos deducibles o si no lo son al estar incluidos en el ámbito del art. 14.1.a) LIS.

Los contribuyentes, socios de TBBC, SL y de HD, SARL (luxemburguesa), entre otras, realizaron un conjunto de operaciones consistentes en la compra de acciones propias por parte de TBBC, seguida de una reducción del capital social manteniendo inalterados los porcentajes de participación de los socios existentes con anterioridad a dicha operación, pero dejando el capital social por debajo del límite legalmente exigido. Firmaron un contrato de financiación en cuyas estipulaciones contractuales se determinaron diversos tramos en la financiación y se especificaba como uno de los destinos del crédito el de realizar una devolución de aportaciones a los accionistas directos e indirectos de TBBC, SL (se especifica un importe de 78.879.670 euros para esta finalidad), y, finalmente, concertaron un préstamo participativo de HD, SARL. Dicho préstamo se computaba como fondos propios de TBBC, de forma que evitaba la disolución de la entidad.

Como resultado de lo anterior, según la Inspección, los socios de TBBC S.L., que también lo eran de HD, SARL, vendieron a aquella entidad las participaciones para su amortización, venta que fue satisfecha por TBB, SL. con fondos percibidos de HD, SARL, a través de préstamos participativos que permitían evitar la causa de disolución de la entidad, al haber quedado reducido su capital social a tan sólo 3.010 euros. De forma que, mediante la operación descrita, TBBC, S.L. distribuyó a sus socios, en el ejercicio de 2007, sumas muy superiores a los beneficios del ejercicio y a las reservas de libre disposición derivándose de ello unos fondos propios negativos habiéndose pretendido evitar la causa de disolución del artículo 260.4º del TRLIS mediante la concertación de un préstamo participativo con una entidad que depende de sus socios.

La Inspección concluiría que la parte del préstamo participativo que viene a cubrir el déficit de patrimonio neto no puede generar intereses fiscalmente deducibles.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO... En el supuesto aquí analizado, ese pago a los socios "salientes" de una cuantía superior al nominal de las acciones se financia con un préstamo participativo que devenga intereses. Considera la Inspección en este punto que los intereses devengados por dicho préstamo participativo, en la parte que financia dicha operativa de restitución, que equipara al saldo negativo de los fondos propios, no son deducibles al estar incluidos en el ámbito del art. 14.1.a) LIS...

... Este préstamo participativo tiene la consideración de patrimonio a efectos de la obligación de disolución establecida en aquel momento en el artículo 260 del TRLSA y fue necesario porque, a causa de la reducción de capital mediante adquisición de acciones propias, el patrimonio neto de TBB, SL devino negativo...

A estos efectos debe tenerse en cuenta que los socios han obtenido una renta procedente de TBBC, SL sin que haya variado el porcentaje de participación en la misma ya que, a pesar de que se ha producido una transmisión de acciones a favor de la propia sociedad, los socios conservan su alícuota en el capital, de manera que después de recibir esa atribución patrimonial mantienen su condición de socios sin modificación de los correspondientes derechos económicos o políticos. Constituyendo el exceso percibido a resultados de la adquisición de acciones propias por un importe superior al valor de las aportaciones un supuesto de retribución a los fondos propios...

Esta posibilidad fue expresamente prevista por el ICAC, en su consulta 3 (BOICAC 40.3, de diciembre de 1999)...

En la misma línea, la sentencia del Tribunal Supremo rec. nº 2970/2005, de 20 de mayo de 2010...

QUINTO. El obligado señala que no cabe la regularización llevada a cabo por la Inspección al no poder realizarse al amparo del artículo 13, ni el artículo 15 y 16 de la Ley General Tributaria y no cabe tampoco al amparo del artículo 9 del Convenio entre España y Luxemburgo, siendo contrario al artículo 25 de dicho convenio.

Frente a dicha alegación hay que reiterar... que el Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de julio de 2012 (recurso número 3779/2009), que confirma y reproduce la Sentencia de la AN de 21 de mayo de 2009 (recurso número 416/2005), mantiene de forma clara que el artículo 9 del modelo de convenio de la OCDE *"recoge el principio de libre competencia y permite, que las autoridades fiscales del Estado competente puedan realizar los ajustes correspondientes en el caso de que se constate que las condiciones en que se han efectuado determinados operaciones entre empresas asociadas difieren de las normales del mercado entre sociedades independientes. En definitiva, los Convenios autorizan a regularizar al contribuyente cuando se acredite que la actuación realizada (de la que derivan beneficios o pérdidas con transcendencia tributaria) ha estado exclusivamente determinada por su vinculación con las empresas a las que está asociado, de suerte que pueda colegirse que esa misma operación no habría sido realizada si no concurriera esa vinculación."*

La aplicación al caso del precepto en cuestión no aparece supeditada, en contra de lo afirmado en la demanda, a la calificación de la operación de que se trate como "simulada" o "fraudulenta"..."

SÉPTIMO. En cuanto a la discriminación y la supuesta doble imposición, hay que reiterar que el rechazo de la deducibilidad fiscal de los gastos financieros derivados del préstamo financiero se hace en base al destino que ha tenido el préstamo que ha generado los mismos y al margen de la consideración de la residencia del prestamista.

Como señala la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no son amparables las operaciones artificiales buscadas con el fin de eludir las consecuencias fiscales de una operación.

