

Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 6 de marzo de 2014, rec. 121/2011

Ponente: Francisco Jose Navarro Sanchis

Impuesto sobre Sociedades. Valoración de operaciones vinculadas. Préstamos entre sociedades vinculadas.

En el fondo se plantea en este caso –préstamos de los socios a la sociedad con una alta retribución- si deben aplicarse las normas sobre operaciones vinculadas con preferencia sobre la potestad calificadoras (artículo 13 LGT), pues la Administración al elegir esta última opción lograba una mayor recaudación resultante de sus liquidaciones.

El Tribunal hace un buen numero de consideraciones importantes, aunque evita un pronunciamiento claro sobre algunos extremos.

Fundamentos de derecho

CUARTO: Aunque la Administración, en este asunto, no haya sido lo suficientemente clara y precisa como para descartar el ejercicio de las facultades de valoración de operaciones vinculadas, pues admite que el precio del préstamo es excesivo -y ese exceso vendría motivado a su vez por la vinculación- lo que se obtiene como conclusión no es la de restablecer su verdadero valor presuntivo, sino la de suponer que hay una discordancia entre el negocio jurídico querido -el de retribución a los socios en función de su participación en el capital de la empresa-, y el instrumentado para crear una apariencia jurídica distinta -la del préstamo participativo-, labor que excede, digámoslo ya, de los limitados contornos de la potestad de calificación del artículo 13 LGT, para adentrarse abiertamente en la de prevención del fraude de ley, deshaciendo a tal fin el eventual conflicto en la aplicación de las normas (art. 15 LGT). Es en este ámbito en el que cabe declarar que la Administración ha incurrido en un exceso, por utilizar una potestad que el ordenamiento le ofrece, pero con miras a obtener un mayor gravamen de los negocios calificados, ...

De ahí que sea inadmisibles en Derecho, por disconforme a la buena fe (art. 7 del Código Civil y 11 de la LOPJ), la artificiosa distinción que la Inspección establece entre el régimen fiscal aplicado a la sociedad prestataria aquí recurrente, a la que se priva de la deducibilidad de los intereses del préstamo por considerar, sin verdaderas y concluyentes razones para ello, que no estamos ante una serie de préstamos participativos, sino ante una mera retribución de capital en que sería inviable esa deducción, y el tratamiento ex silentio dispensado a los socios, al no llevar esa calificación a todas sus consecuencias naturales propias, como la de admitir la deducibilidad, en sede de las prestamistas -al dejar de serlo por vía de calificación- de orden técnico, por doble imposición de dividendos, de la que quedarían impedidas por la sobrevenida prescripción extintiva para los socios en 2004.

QUINTO: ... La resolución del TEAC impugnada parte de la base argumental de que la potestad de calificación del artículo 13 LGT de 2003 conforma una alternativa válida en favor de la Administración tributaria, incluso en los casos en que el conjunto negocial pueda ser incardinado también en la figura del fraude de ley... lo que expresa una tesis errónea... por las siguientes razones:

1. El artículo 13 LGT no es un instrumento general en manos de la Administración tributaria para interpretar las normas jurídicas interesadamente...
2. En el caso presente, no se trata tanto de gravar de modo directo una determinada manifestación de riqueza, o de capacidad económica, evidenciada en la celebración de determinados actos, contratos o negocios, como los préstamos participativos, en función de la retribución de los intereses que habrían pactado personas naturales o societarias independientes entre sí, sino que, partiendo de la connatural sospecha de fraude que implícitamente se anuda a esa relación de vinculación, imaginar que lo pactado no es sino un subterfugio para deducir artificiosamente los intereses de un préstamo que, en realidad, serían aportaciones de capital de los socios a la sociedad...
3. Es insatisfactoria la explicación, en los actos recurridos, acerca de porqué se opera esa calificación jurídica -en realidad, recalificación- si se parte de que los préstamos fueron concertados en escritura pública, autorizada por Notario, quien ejerce una insoslayable función de calificación ... que obliga al fedatario a negar la autorización o intervención notarial cuando a su juicio suponga la infracción de una norma legal...
4. Dicho en otras palabras, la Inspección defiende el mantenimiento de una potestad de calificación del artículo 13 LGT sobre la base de una precaria suma de conjeturas que no son representativas de la precipitada conclusión a que dan lugar: que el negocio celebrado tiene una sustancia distinta, a cuyo fin, se magnifican ciertos factores concurrentes que, de asistir la razón a la Inspección -por ser netamente favorecedores de la posición económica de los socios- tendrían que haber conducido, como la demanda postula, al ajuste por operaciones vinculadas del art. 16 LIS, que no desdice la naturaleza del negocio, sino le confiere unas prestaciones acordes con las del mercado, que es potestad de signo diferente y, desde luego, de intensidad cualitativamente inferior...
5. Como hemos señalado reiteradamente, la potestad de calificación no tiene el alcance casi universal que la Inspección le atribuye, sino un valor cualitativamente más restringido, en tanto autoriza el gravamen de la riqueza auténticamente puesta de manifiesto, aunque ello no resulte con evidencia de los contratos o negocios celebrados. Sobre todo, no es una potestad administrativa alternativa de la que le permite declarar el fraude de ley (art. 24 de la LGT de 1963), de manera que, cuando concurren los requisitos para seguir éste procedimiento, como aquí se deduce de la opinión expresada por la Inspección, no puede ser objeto de dispensa con sólo acudir a la potestad de calificación.
6. Tampoco la potestad del artículo 13 de la LGT de 2003 sirve para convertir a la Inspección en juez civil, habilitándole genéricamente para recalificar las relaciones jurídicas del modo que mejor convenga a los intereses recaudatorios, pues sólo será susceptible de ser calificado, en sentido propio, aquello que está inadecuadamente calificado por el sujeto pasivo, por existir una divergencia fácilmente apreciable entre la forma exterior del negocio y la que resulta de su régimen jurídico, lo que habrá de motivarse de forma cumplida. Como esta Sala ha dicho en sentencias, por ejemplo de 10 de julio de 2008 (recurso 511/05); y de 26 de noviembre de 2009 (recurso nº 31/08)...

