



Roj: **SAN 354/2022 - ECLI:ES:AN:2022:354**

Id Cendoj: **28079230022022100066**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **26/01/2022**

Nº de Recurso: **550/2018**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JOSE FELIX MARTIN CORREDERA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 354/2022,**  
**AAAN 3181/2022**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SEGUNDA**

**Núm. de Recurso:** 0000550 /2018

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 04326/2018

**Demandante:** GESTAMP METALBAGES, S.A.

**Procurador:** LYDIA LEIVA CAVERO

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.: D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA**

### **SENTENCIA Nº :**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a veintiséis de enero de dos mil veintidós.

Esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha visto el recurso contencioso administrativo nº 550/2018 deducido por Gestamp Metalbages, SA, representada por la procuradora doña Lydia Leiva Caveró, impugnando el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central, de 5 de abril de 2018, por el que se resuelven las reclamaciones económico-administrativas números 4565/2015 y su acumulada 122/2016, interpuestas respectivamente contra los acuerdos liquidatorios y sancionador relativos al impuesto sobre sociedades, ejercicios 2009 a 2011. Se ha personado en las



actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente don José Félix Martín Corredera, magistrado de la Sala.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.** La representación de Gestamp Metalbages, SA interpuso recurso contencioso-administrativo impugnando el acuerdo del TEAC, de 5 de abril de 2018, por el que se desestiman la reclamaciones económico-administrativas números 4565/2015 y su acumulada 122/2016, interpuestas respectivamente contra los acuerdos liquidatorios del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 a 2011 (A-23-72492534) y de imposición de sanción (A23-77605736), dictados ambos por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Delegación de Barcelona de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Admitido el recurso y previos los oportunos trámites la parte actora formalizó su demanda en la que tras relatar los antecedentes del caso, expone sus argumentos de impugnación y termina solicitando que se dicte sentencia en la que « con expresa imposición de costas a la Administración demandada, estime el ... Recurso Contencioso-administrativo, y dicte Sentencia por la que se anule la Resolución del Pleno del TEAC (Sala 1ª, Vocalía 3ª), de fecha 5 de abril de 2018, que desestima las reclamaciones 122/2016 y 4565/2015, así como los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 a 2011 (A2372492534) y de imposición de sanción (A2377605736) dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria de Barcelona».

**SEGUNDO.** El Abogado del Estado contestó a la demanda oponiéndose a los argumentos de impugnación aducidos en la demanda y termina solicitando que se resuelva este proceso por sentencia que desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la recurrente.

**TERCERO.** Acordado el recibimiento a prueba, admitidas y practicadas con el resultado que obra en las actuaciones las pruebas documentales propuestas por la parte actora, consistentes en tener por reproducida la documentación obrante en el expediente así como los documentos aportados con el escrito de demanda y, de conformidad con el art. 64 LJCA, se confirió traslado para conclusiones, presentándose por las partes sus escritos correspondientes, tras lo cual se declararon conclusas las actuaciones quedando pendientes de señalamiento.

**CUARTO.** Para la votación y fallo se señaló para la votación y fallo el día 19 de enero de 2022, fecha en la que tuvo lugar.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### **PRIMERO. Resoluciones recurridas y cuestiones litigiosas.**

El presente recurso contencioso-administrativo lo formula la representación de Gestamp Metalbages, SA contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de abril de 2018 ya referido en los antecedentes.

El acuerdo de liquidación, confirmado por el TEAC, es consecuencia del acta de disconformidad A02-72492534, de fecha 15 de diciembre de 2014, con la que concluían las actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial que incluía la comprobación de la deducibilidad de los gastos financieros por intereses de préstamos participativos satisfechos por la recurrente a su matriz, Gestamp Autopromoción SA. De la liquidación resultaba una deuda a ingresar de 1.428.294,62 €, de los que 1.260.047,87 € correspondían a cuota y 168.246,75 € a intereses de demora.

Gestamp Metalbages SA había recibido en los años 2001 y 2008 de su vinculada Gestamp Autopromoción SA, un importe de 45.731.576,02 € en concepto de préstamo participativo, recibiendo con la calificación de intereses, 0 € en 2009, 7.122.620,62 € en 2010 y 1.277.700 en 2011. La matriz, dueña del 99 % del capital de la recurrente, está domiciliada en Vizcaya y acogida al régimen de sociedades de promoción de empresas.

La inspección consideró que el negocio jurídico realmente realizado era una aportación al capital y las cantidades percibidas una retribución de fondos propios en lugar de gasto financiero con la consecuencia de la no deducibilidad de los importes satisfechos en concepto de intereses.

Asimismo, como consecuencia de los hechos, se impusieron a la recurrente sanciones por un importe total de 1.541.235,62 €.



Impugnados los anteriores acuerdos mediante reclamaciones económico administrativas, recayó el acuerdo del TEAC objeto de este recurso, que desestimó las reclamaciones.

En el antecedente primero hemos visto también que las pretensiones que formula la demandante y las cuestiones controvertidas sometidas al estudio y decisión de la Sala son, por un lado, si es correcta la calificación de los contratos como préstamos participativos y, por otro, si existe culpabilidad en las conductas de Gestamp Metalbages SA por las que ha sido sancionada.

### **SEGUNDO. Antecedentes de la regularización.**

Entre el 4 de julio 2001 y el 18 de julio de 2002, acogiéndose a las previsiones del artículo 20 del Real Decreto-ley 7/1996, Gestamp Metalbages, SA suscribió con su socia única Gestamp Autopromoción SA ocho contratos denominados y calificados por los otorgantes como de préstamos participativos, por un importe total de 45.731.576,02 €. Se establecieron en ellos unos vencimientos iniciales previstos para los años 2006 y 2007 y se preveía su prórroga automática; al momento de la inspección ninguno había sido objeto de amortización total o parcial; en el clausulado se establece una retribución exclusivamente variable, fijándose en un determinado porcentaje anual sobre una base de cálculo definida como "Beneficio Neto", determinada por el siguiente cociente: saldo medio del préstamo participativo entre la suma de la totalidad de los saldos medios de los préstamos participativos obtenidos por la entidad prestataria + el saldo medio de los fondos propios de la entidad prestataria; se establece para el porcentaje resultante un límite máximo del 45%, que es el que se aplica con carácter habitual. Asimismo, se prevé que la prestamista tendrá derecho a participar en los beneficios de la entidad prestataria desde el primer ejercicio social en vigor cerrado con posterioridad al otorgamiento.

La recurrente se dedujo fiscalmente las cuantías satisfechas a su socia única (7.122.620,62 € en 2010 y 1.277.700,00 € en 2011) como gastos financieros procedentes de esos "supuestos" préstamos participativos.

Gestamp Autopromoción, SA está domiciliada en Vizcaya y acogida al régimen de tributación de las sociedades de promoción de empresas, lo que significa, para lo que nos ocupa, que las rentas que recibe procedentes de préstamos participativos, estaban exentas de tributación (artículo 60.1, ap.5, ap. 7, de la Norma Foral 3/1996).

### **TERCERO. Sobre la calificación de las operaciones.**

En uso de la potestad de calificación ( artículo 115.2 en relación con el 13 LGT) la Inspección consideró que las operaciones analizadas debían calificarse como aportación de fondos propios y, por tanto, no siendo deducibles de la base imponible las cantidades satisfechas por Gestamp Metalbages a Gestamp Autopromoción SA, al no tratarse de intereses o gastos financieros.

Conviene que quede claro, de entrada, que el problema no está en la posibilidad de celebración de préstamos participativos contemplados en el Real Decreto-ley 7/1996 (artículo 20), ni que no se pueda elegir entre tales préstamos o una aportación de capital, tampoco se sitúa el debate en la existencia o no de simulación o de fraude, ni en la valoración de operaciones entre vinculadas para determinar la rentabilidad, ni siquiera si concurren motivos económicos válidos: la regularización no se produce por esas causas y, por tanto, prescindiremos de esos aspectos. En todo caso, en una suerte de paréntesis, diremos aquí que el legislador ha terminado por entender que tienen la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades" - art 15.1.a) LIS, pero la reforma no es aplicable a nuestro caso.

Lo que se discute constituye un expediente de calificación ( artículo 13 LGT) y nuestra tarea consiste en determinar si los contratos examinados por la Inspección se corresponden con la figura jurídica de los préstamos participativos a que se refiere el artículo 20 del Real Decreto-ley 7/1996, como los denominaron los otorgantes o, se trata de aportaciones societarias a los fondos propios, con las consecuencias fiscales que ello comporta.

Pues bien, aparte de que Gestamp Autopromoción, SA es la socia única de su filial, y dejando de lado que solo se prevea en los documentos la retribución variable de las cantidades entregadas (que es característica de los préstamos participativos), lo que denota la calificación es ante todo la forma de cálculo de los intereses, que es exactamente la misma que la correspondiente al cálculo de los dividendos. Se obtienen sobre la base del beneficio previo a los supuestos préstamos participativos y no sobre el beneficio contable puro, sin tener en cuenta los propios intereses a abonar a la matriz (supuestamente) prestamista, con lo que ocupan igual posición que si fuesen dividendos, es decir, no se parte del resultado contable (que incluiría los intereses que fueran a pagarse) sino del resultado teórico previo al reconocimiento de los intereses de los préstamos. Tal forma de cálculo pone de manifiesto que Gestamp Metalbages SA considera las cantidades recibidas como fondos propios, sin olvidar que la entrega de capital por la matriz a su filial es virtualmente con carácter indefinido: ni siquiera se prevé que la continuidad precise renovaciones ni la existencia de acuerdo para que no haya amortización parcial.



Adicionalmente, no debe olvidarse que la finalidad de los contratos en 2001 no estaba encaminada a la realización de concretas inversiones, y en los celebrados en 2002, aunque se expresó que estaban destinados a la adquisición de participaciones accionariales, estas no aparecían en el balance de la compañía en los ejercicios objeto de inspección.

#### **CUARTO. Sobre las sanciones**

En la resolución sancionadora se consideró que eran imputables a la recurrente las siguientes infracciones:

Por la obtención en el ejercicio 2010 de una devolución de 290.013,85 €, la infracción tipificada en el artículo 193.1 LGT y por la declaración incorrecta de la renta la prevista en el artículo 195.1 párrafo segundo LGT.

Y en el ejercicio 2011, por dejar de ingresar la totalidad de la deuda tributaria debida (480.976,21 €) y, al mismo tiempo, obtener indebidamente una devolución de 489.057,81 €, la tipificada en el artículo 191.5 LGT, y por declarar incorrectamente la renta neta, lo que motivó que, en la liquidación inspectora, se aplicasen 948.480,31 € de deducciones que la entidad había declarado como pendientes de aplicar en ese mismo ejercicio, la prevista en el artículo 195.1 párrafo segundo LGT.

El juicio de culpabilidad del instructor, asumido por la resolución sancionadora fue el siguiente:

*En el caso que nos ocupa, en los ejercicios 2010 y 2011, el obligado tributario, sobre la base de una planificación tendente a desplazar de manera artificial los beneficios del grupo industrial al que pertenece, actuó conscientemente en la realización de los hechos y situaciones antes expuestos y que ponen de manifiesto la presentación de las declaraciones correspondientes al IS 2010 y 2011 incluyendo la deducción indebida de gastos financieros procedentes de determinados PRÉSTAMOS, calificados como PARTICIPATIVOS, concedidos los mismos por el socio propietario de la entidad que nos ocupa. Una vez analizados los hechos, se ha procedido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13 de la Ley 58/2003, a calificar la operación como aportación del socio propietario a los fondos propios del obligado tributario; lo que ocasiona la no deducibilidad en dichos ejercicios de los gastos financieros derivados de los denominados "préstamos participativos", dando lugar, de esta forma, a la obtención indebida de una devolución por parte del citado obligado tributario.*

*Los hechos expuestos ponen de manifiesto la participación voluntaria del obligado tributario en la realización de los mismos, en la medida que, dentro del grupo industrial al que pertenece el obligado tributario, se ha realizado una planificación de las operaciones con el objetivo único de obtener una ventaja fiscal.*

*Se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de culpa, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT.*

*No apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT, se estima que procede la imposición de sanción».*

Para combatir el juicio de culpabilidad y la no concurrencia del elemento subjetivo de los tipos nos traslada la actora que estamos ante una interpretación no irrazonable o irracional de la norma, que bien ha podido llevar al obligado tributario a entender erróneamente, pero no de mala fe, que se movía dentro de los límites de la economía de opción y llama la atención sobre la existencia de otros supuestos exactamente iguales - otras sociedades del grupo Gestamp-, en que la Administración ha utilizado criterios distintos considerando válidos y correctos los contratos y el uso de este tipo de financiación, limitándose a ajustar la contraprestación por su consideración de operación vinculada. Fuera de esto aduce igualmente que no se ha sustraído el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma. Considera por tanto que no procede la imposición de sanciones puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios.

Pero el contenido de los contratos sólo puede hacerse de forma voluntaria, y entiende la Sala que lo reflejado en ellos no podía ofrecer dudas razonables sobre las consecuencias fiscales que comportaban y lo que es concluyente en orden a la apreciación de la culpabilidad, lo previsto en los contratos era claramente la participación en los beneficios netos para conseguir sustanciosas disminuciones de las bases imponibles.

#### **QUINTO. Resolución del recurso y pronunciamiento sobre costas procesales.**

Procede, por todo lo expuesto, la desestimación del recurso imponiendo las costas a la parte recurrida sin que se aprecien motivos que justifiquen la no imposición de las costas por existir serias dudas de hecho o de derecho ( artículo 139.1 LJCA).

#### **FALLO**



En atención a lo expuesto, esta Sala ha decidido:

Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la procuradora doña Lydia Leiva Cavero, en nombre y representación de Gestamp Metalbages, SA, contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central, de 5 de abril de 2018, por el que se resuelven las reclamaciones económico-administrativas números 4565/2015 y su acumulada 122/2016, con imposición a la parte recurrente de las costas del recurso.

Intégrese la sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casaciones objetivo que presenta.

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. José Félix Martín Corredera estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

FONDO DOCUMENTAL CEJUD