

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE NAVARRA. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SENTENCIA de APELACIÓN nº 336/2015

En Pamplona/Iruña, a doce de noviembre de dos mil quince.

Vistos por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra constituida por los Ilustrísimos Señores Magistrados expresados, el presente rollo de apelación nº 205/2015 formado para la sustanciación del recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia 56/2015 de fecha 25 de febrero del 2015, dictada en los autos procedentes del Jdo. Contencioso-Administrativo nº 1 de Pamplona/Iruña, Procedimiento Ordinario 405/2013, seguido para la sustanciación del recurso contencioso administrativo formulado contra Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra de fecha 25-9-2013, ratificado por el Gobierno de Navarra en sesión de 9-10-2013, por el que se desestimaba la reclamación económico administrativa instada contra Resoluciones del Director del Servicio de Inspección de 8 y 9 de marzo de 2012 en las que se pone fin al expediente de comprobación y expediente sancionador. Siendo partes: como apelante, AAA, S.L.U., representado por el Procurador D. (...) y dirigido por la Letrada (...); y, como apelado, Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra, representado y dirigido por el letrado de la Comunidad Foral Navarra, venimos en resolver en base a los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. En fecha 26 de febrero de 2015 se dictó la Sentencia nº 56 por el Jdo. Contencioso-Administrativo nº 1 de Pamplona/Iruña cuyo fallo contiene el tenor literal siguiente: *"Desestimo el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales, D. (...), en nombre y representación de AAA, S.L.U. contra el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra de fecha de 25 de septiembre de 2013, ratificado por el Gobierno de Navarra en sesión de 9 de octubre de 2013, por el cual se desestimaba la reclamación económico administrativa instada por la parte recurrente contra Resoluciones del Director del Servicio de Inspección de 8 y 9 de marzo de 2012 por las cuales se ponía fin al expediente de comprobación y expediente sancionador, respectivamente, seguidos contra la interesada en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006, confirmándose las mismas, y, declaro que las citadas resoluciones son conformes a derecho, confirmándolas íntegramente, sin hacer especial pronunciamiento sobre las costas procesales causadas."*

SEGUNDO. Por la parte actora se ejercitó recurso de apelación en el que solicitaba su estimación con revocación de la sentencia apelada y al que se dio el trámite legalmente establecido.

TERCERO. Elevadas las actuaciones a la Sala y formado el correspondiente rollo, tras las actuaciones legalmente prevenidas, se señaló para votación y fallo el día 10 de noviembre de 2015.

Es ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. (...) quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. La sentencia apelada se estructura en cinco apartados (o fundamentos de derecho) que respectivamente tratan:

- 1- Sobre los antecedentes administrativo-tributarios de la cuestión litigiosa y la posición de la demanda respecto a la misma.
- 2- Nociones básicas sobre préstamos participativos.
- 3- Interpretación de la expresión "beneficio antes de impuestos".
- 4- Legalidad de la sanción impuesta.
- 5- Costas procesales.

Lo esencial a efectos de su decisión final se desarrolla en el fundamento tercero que, en síntesis, viene a considerar que frente a la interpretación teleológica que la recurrente propone de la Resolución 181/2004, de 12 de marzo, del Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, que aprobaba la propuesta de valoración presentada en relación con el préstamo participativo del que el plazo trae causa, debía prevalecer la literal hecha por la Hacienda foral y ratificada por la Resolución del TEAF (aprobada por el Gobierno de Navarra) directamente recurrida en el contencioso. Y ello por cuanto: a) La primera carece de apoyo probatorio suficiente de los hechos en que se basa; de un lado, la existencia de reuniones de los representantes de las sociedades implicadas con los de la Administración tributaria en las que quedó clara la intención de la operación de préstamo; y de otro, ser la por ella propuesta la forma en que las empresas que conceden préstamos participativos cuantifican el beneficio; y b) ser aquella intención claramente contraria a la letra de la cláusula de remuneración del préstamo. Por el contrario, estima que aparece “debida y suficientemente motivada” la interpretación de dicha cláusula hecha por Hacienda Navarra y el TEAFN que se adecua a la letra de la cláusula y al concepto de beneficio recogido en el Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1643/1990, de 20 de diciembre al que la Administración Tributaria debe someterse resultando que siendo un gasto más los intereses del préstamo, y como tal recogidos en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de la sociedad, no pueden excluirse del cómputo de los beneficios antes de impuestos.

SEGUNDO. En apelación se replica, en primer lugar, que la sentencia carece de motivación suficiente, no valora los elementos de prueba obrantes en autos ni los dos principales argumentos expuestos en la demanda como fundamento de la pretensión, en especial el relativo a la génesis del interés fijado que “resulte clave para entender cuál es la magnitud sobre la que deben calcularse los intereses que no puede ser otra que el beneficio antes de considerar la retribución a fondos propios y al préstamo participativo, esto es, el beneficio antes de impuestos y antes del cálculo de los intereses del préstamo participativo”, pues de otro modo la retribución del préstamo pasa del 67’5% al 40’29%, que es lo que la sentencia valida sin explicación alguna y prescindiendo de valoración de los antecedentes que precedieron a la cláusula en conflicto que fue redactada por la demandante -y meramente aceptada por la Resolución 181/2004- en la inteligencia de que de los mismos se desprendía la equivalencia de las expresiones “antes de impuestos” y “antes de impuestos y antes de los propios intereses del préstamo participativo”.

Hecho el resumen que precede, hemos de iniciar nuestra respuesta al motivo rechazando las críticas que a la sentencia apelada se hacen en razón de su insuficiente o absoluta falta de motivación. La motivación no tiene otra virtualidad (véanse las sentencias de todo rango que la propia parte cita) que posibilitar el entendimiento de las razones de la resolución de que se trate, especialmente por sus destinatarios conocedores del marco del litigio. La parte apelante podrá decir legítimamente que no comparte el argumentario de la sentencia que nos ocupa, pero no que éste no exista o no lo haya entendido. Ni tampoco –aunque esto ya nos situaría más propiamente en el ámbito de la incongruencia- que no responda a lo discutido, al menos, a la esencia de lo discutido en función de lo esencialmente argüido, que es a lo que alcanza el deber de motivación. La sentencia centra cabalmente la “cuestio litis” y da una respuesta argumentada y coherente que no deja de serlo porque no haya tenido en cuenta todos los alegatos expuestos y todos los hechos acreditados en autos pues no necesariamente debe referirse a ellos si considera prevalentes los sí tenidos en cuenta. En el caso, la redacción literal de la cláusula como hecho y las alegaciones de la demandada como argumentos. En definitiva, las razones expuestas por la otra parte en el proceso cuyo acogimiento comporta, tácita pero indefectiblemente, el rechazo de las de la actora.

Así que la sentencia no adolece del defecto que se le imputa. Otra cosa es que acierte al dirimir la cuestión a la que se enfrenta: interpretación correcta de la ya citada Resolución 181/2004, cuestión sobre la que, replanteada en segunda instancia, debe volverse ahora para ratificar o rectificarla.

El argumento que en pro de su tesis viene sosteniendo la demandante-apelante está, insistimos, perfectamente identificado como tal por el juez “a quo”- y es el de que pese a lo que literalmente dice la Resolución, la voluntad real de la propuesta que la misma recoge es la de que el beneficio a tener en cuenta fuese el correspondiente a antes de impuestos y a antes del cálculo del préstamo participativo.

Eso es lo que –se dice- se desprende del documento “power point” remitido en su día Hacienda foral en el que se expone que siendo la ratio endeudamiento/capital fiscal 3:1 (75% FFPP) y destinándose a la remuneración del préstamo el 90% de la remuneración del capital, el criterio de remuneración del préstamo resultante es el del 67’5% del beneficio anual (75%x90%).

Esta precisión o explicación recogida en ese documento no se recoge, sin embargo, en la propuesta hecha por la propia recurrente para la aprobación del préstamo participativo en la que al consignarse las condiciones del mismo se limita a señalar, en cuanto a su remuneración, el “tipo de interés variable del 67’5% del be-

neficio del ejercicio (antes de impuestos) con un límite ...”, proposición que reproduce al pie de la letra la Resolución 181/2004.

Por lo tanto, aunque se acepte que ese documento power point avala la tesis de AAA, S.L.U., sería ella misma quien se aportó de él a la hora de elaborar la propuesta definitiva. Pero es que ese documento tampoco resuelve la cuestión porque en él no se mantiene referencia alguna a cuál hubiese de ser el “beneficio anual” del que el “criterio de remuneración del préstamo” representa el 67’5%. La propia demanda explica, añadiendo más confusión a su argumentación, que “Así, de cada 100 euros de beneficio antes de impuestos que obtuviera BBB, S.L., 67’5 euros deberían ir a retribuir la parte del pasivo de la sociedad financiada en el préstamo participativo...”, pero no explica ni en el documento en cuestión, de donde parece desprenderse, ni después en el proceso, porqué ese 67’5% debe ponerse en relación uno u otro beneficio.

Y es que el argumento basado en lo resultante de ese repetido documento, nos parece que no es sino una petición de principio en que incurre la parte pues no se discute que la remuneración haya de ser del 67’5% del beneficio, que eso lo acepta la resolución 181/2004, sino cómo haya de computarse este, si teniendo en cuenta o no la remuneración del préstamo, pero en todo caso siempre ese porcentaje, que será mayor o menor según sea una u otra la cantidad que se tome como beneficio porque el factor determinante no es, repetimos, el porcentaje sino la “magnitud” (término del apelante) sobre la que deba operar.

Y en esa tesitura, atendida la letra de la propuesta y de la Resolución y atendido que la expresión “antes de impuestos” se adecua –como la sentencia apelada señala y explica- al concepto contable de beneficio, del que no pueden excluirse como gasto los intereses del préstamo, no encontramos que lo alegado en este motivo sirva para refutar la conclusión de dicha sentencia.

TERCERO. Como segundo motivo se imputa a esta sentencia ser arbitraria por carecer de motivación respecto a por qué no toma en consideración la prueba referenciada en la demanda y obrante en el expediente administrativo y a por qué otorga veracidad a las afirmaciones de la demandada y se la niega a las de la demandante. Vulnera con ello los arts. 9.3, 24 y 120.3 CE.

El alegato reproduce (en parte) el del motivo anterior insistiendo en la falta de motivación de la sentencia. Ya ha quedado respondido con lo dicho en el fundamento precedente que procede tan solo reiterar insistiendo en que la sentencia es acertada y completa desde ese punto de vista pues identifica con precisión la cuestión litigiosa y le da una respuesta motivada y congruente de manera que solo su acierto puede ser razonablemente discutido. Pero tanto si lo ha tenido como si no (ya hemos dicho que sí) dista mucho de ser arbitraria.

CUARTO. Error en la valoración de la prueba.

Abundando en motivos de similar orden que el anterior y parte importante del primero, vuelve el escrito de apelación en el tercero de sus fundamentos sobre el error en la valoración de la prueba ya que la sentencia:

a- Ni siquiera hace referencia a los documentos probatorios aportados por la parte (power point).

b- Reprocha a la actora que no impugnase la Resolución 181/2004 siendo así que ha quedado claro que esta parte no está en desacuerdo con la redacción de la Resolución sino con la interpretación posterior de la misma por la Inspección.

c- Reprocha también a la parte que no propusiese la prueba testifical de los funcionarios que participaron en las conversaciones anteriores a la Resolución, prueba que no era pertinente ni útil.

d- Hace similar reproche respecto a la no acreditación de la alegada forma en que las empresas suelen cuantificar el beneficio, siendo así que lo afirmado al respecto quedó ilustrado por referencia a los ejemplos expuestos a lo largo del proceso.

Pero podemos añadir en respuesta a este motivo a lo ya dicho sobre la corrección formal de la sentencia en orden al cumplimiento en la misma de los deberes de motivación y congruencia ya que tiene en cuenta, expresa aunque resumidamente, todos los medios probatorios obrantes en autos que son exclusivamente documentales, en concreto, aunque no lo cite expresamente, el contenido del documento power point. De ello deduce lo que deduce y la referencia a prueba que pudo (en su opinión) practicarse y no se practicó no tiene otra virtualidad que la de explicar que se atiene a lo que sí estima probado. Entre ello no se comprende lo referente al apartado d) no tanto porque no haya tenido en cuenta los ejemplos propuestos sino porque no da a los mismos la virtualidad acreditativa de lo que se pretende demostrar que hubiese dado a la prueba pericial, valoración que en absoluto se puede tener por errónea.

QUINTO. El fundamento cuarto y último del recurso que nos ocupa bajo el epígrafe “A modo de recapitulación”, incide la parte en la improcedencia de la sanción que le fue impuesta como consecuencia de la revisión de la liquidación del IS, explicando cómo, en función de los antecedentes, no cabe imputar su proceder a negligencia o mala fe.

La sentencia apelada delimita perfectamente el estado jurídico de la cuestión señalando, resumidamente, que la existencia de una infracción tributaria sancionable requiere inexcusablemente de una actuación dolosa o culposa del sujeto pasivo que debe excluirse cuando, no sustrayéndose a la Administración el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, la irregularidad fiscal procede de una laguna interpretativa o de una interpretación razonable de la norma (cita jurisprudencia que así lo establece). Pero considera que en el caso no se da esa razonabilidad de la interpretación ya que, de un lado, la Resolución 181/2004 era clara en su tenor; y, de otro, no se ha acreditado que en la práctica los beneficios se computen siempre e la forma pretendida por la demandante.

En esto discrepamos. Entendemos que del propio debate procesal se desprende que es defendible, por razonable, la tesis de la demanda, siquiera no haya resultado acogida (en tal caso no habría cuestión). La propia sentencia parte de que el conflicto procede de una distinta interpretación del acto administrativo y aunque al final opte por la sostenida por la Administración, en ningún momento reputa radicalmente rechazable o totalmente carente de fundamento la del actor que ha demostrado que en algunos casos de préstamos participativos el cálculo de la remuneración se ha hecho en la forma por él pretendida. Ciertamente que al final todo el sustento de su posición viene a recaer en apoyo tan subjetivo como el de su intención a la hora de formular la propuesta de remuneración del préstamo. Pero se ha demostrado, repetimos, que esa intención, con ser incongruente con la letra de lo finalmente aprobado, no es extraña al sistema general de remuneración. Dado que, además, no hay ocultación alguna de datos, de acuerdo con esa doctrina jurisprudencial a la que acabamos de aludir, estimamos improcedente la imposición de sanción por la irregularidad en la liquidación del impuesto del que el pleito trae causa.

SEXTO. Por disposición legal (art. 139.2 LJ) no procede la imposición de las costas de esta segunda instancia a ninguna de las partes. En atención a los antecedentes de hecho y fundamentos de derecho expuestos, en nombre de Su Majestad El Rey, y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo Español, nos confiere la Constitución y vistos los preceptos legales citados, concordantes y demás de especial y general aplicación al caso de autos

FALLAMOS

Que estimando parcialmente el presente recurso de apelación interpuesto frente a la sentencia nº 56, de 26 de febrero de 2015 del juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 1 de los de Pamplona, revocamos parcialmente la misma en el particular relativo a la sanción impuesta al recurrente por Resolución del Director del Servicio de Inspección de Hacienda Navarra de 9 de marzo de 2012 y confirmada por el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra recurrida que revocamos en tal particular. Sin costas.

Con testimonio de esta resolución, devuélvase las actuaciones al Juzgado de procedencia para su conocimiento y ejecución.

Contra la presente resolución no cabe recurso.

Así por esta nuestra Sentencia lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

DILIGENCIA: En Pamplona 25 de noviembre de 2015. La extiendo yo, la Letrado de la Administración de Justicia para hacer constar que en el día de la fecha, me ha sido entregada la precedente resolución debidamente firmada para su notificación a las partes y publicidad establecida legalmente, uniendo a los autos certificación literal de la misma y archivando el original. Doy fe.