

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094576

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 326/2024, de 9 de mayo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1681/2021

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Gastos financieros. Intereses satisfechos derivados de préstamos a la filial española. Afirmar la Sala que de haberse producido tales préstamos con trascendencia tributaria se habrían concedido por entidad vinculada del mismo grupo multinacional en contra el principio de libre competencia, por lo que la Inspección podía regularizar y cuando esta lo hizo, constató que se trata en realidad de aportaciones de capital. En definitiva, los préstamos se han otorgado con quebranto del principio de libre competencia, deben calificarse de aportaciones de capital y no se puede admitir la deducción de los intereses contabilizados al no haberse desvirtuado mediante prueba alguna acreditativa de que se tratase de los gastos financieros deducidos. *Gastos por servicios de apoyo a la gestión, management fees.* La operativa del grupo multinacional era la de prestar servicios de apoyo para cobros y pagos y en los ámbitos informático, contable y financiero que generaban un valor añadido a las filiales destinatarias o *added value costs* y otros de índole estructural que redundaban en beneficio del grupo o *pass through costs*. La Inspección admitió la deducibilidad de los gastos generados por los primeros pero no por los segundos. A juicio de la Sala, no resultan deducibles los gastos correctamente rechazados por la inspección al no acreditarse el cumplimiento del requisito de reportar una utilidad o ventaja a la filial española destinataria de los servicios. No se han acreditado los servicios concretos a los que correspondía la deducción y no es razonable que una empresa independiente aceptase pagar por unos servicios genéricos un porcentaje sobre el beneficio bruto y no son deducibles los pagos efectuados, ya que es necesario que tengan una contraprestación a través de un beneficio directo o utilidad y que estén correlacionados con los ingresos. En definitiva, la matriz determinaba la organización del grupo y las líneas de actuación empresarial generando costes estructurales o *pass through costs* para sostener la eficacia empresarial y organizativa del grupo a nivel mundial con utilidad directa e inmediata para el grupo pero no para las filiales y no eran fiscalmente deducibles como determinó la Inspección. **Procedimiento sancionador.** Se confirma la sanción impuesta.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 14, 16 y 19.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106, 108, 179, 183 y 195.

PONENTE:

Doña María Antonia de la Peña Elías.

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGOS LAGUNA
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO
Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ
Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS
Don ANA RUFZ REY

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2021/0036923

Procedimiento Ordinario 1681/2021

Demandante: JAS WORLDWIDE SL

PROCURADOR Dña. MARIA NATALIA MARTIN DE VIDALES LLORENTE

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA Nº 326/2024

RECURSO NÚM.: 1681/2021

PROCURADORA Dña. MARIA NATALIA MARTIN DE VIDALES LLORENTE

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a 9 de mayo de 2024

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1681-2021, interpuesto por la entidad JAS WORLDWIDE SL, representado por la Procuradora Dña. MARIA NATALIA MARTIN DE VIDALES LLORENTE, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 8 de septiembre de 2020, por la que se resuelven las reclamaciones económico-administrativas número 28-03642-2017, 28-03662-2017, 28-26909-2017 y 28-26910-2017, interpuesta por el concepto tributario de liquidación y sanción del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 y 2012, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

Segundo.

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

Tercero.

Estimándose necesario el recibimiento a prueba, y practicadas las mismas, no habiéndose celebrado vista pública, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo, señalándose para votación y fallo el día 7 de mayo de 2024, en cuya fecha ha tenido lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Antonia de Peña Elías.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La representación procesal de la entidad recurrente Jas Woldwide, S.L. impugna la resolución de 8/09/2020, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de manera acumulada de las reclamaciones económico administrativas números 28/03662 y 26912/2017, interpuestas contra la liquidación derivada del acta de disconformidad número A02/72746424, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2011 y 2012, por importe total de 0 euros y base imponible negativa pendiente a fin de 2012 de 765.431,71 euros y de las reclamaciones económico administrativas números 28/03642 y 26909/2017, deducidas contra el acuerdo sancionador derivado de las mismas actuaciones inspectoras, en cuantía total de 62.566,02 euros.

En esta resolución el órgano revisor de la Administración tributaria confirmó ambos actos administrativos de liquidación y sanción.

Los gastos por servicios de apoyo a la gestión o management fees recogidos en la cuenta 629, refacturados por la sucursal suiza, Jas Forwarding Services Limited, en nombre de la matriz norteamericana Jas Worldwide Management Inc no son fiscalmente deducibles al no estar justificada su correlación con los ingresos, no se acredita el beneficio o ventaja para el destinatario de los servicios y se trata de costes estructurales del grupo.

Tampoco son deducibles los gastos financieros por pago de intereses por préstamos provenientes de otras empresas del grupo. sino que se trata de aportaciones de capital como se infiere de los hechos constatados por la Inspección conforme a la prueba de las presunciones.

De acuerdo con los convenios suscritos con Luxemburgo y USA se autoriza a la Administración de España a regularizar la situación de un contribuyente cuando se acredite que las operaciones realizadas con entidades vinculadas del mismo grupo residentes en esos estados de las que deriven beneficios o pérdidas con trascendencia fiscal no se produjeron en las mismas condiciones que si los intervinientes fueran terceros independientes en condiciones normales del mercado y así se desprende también de las directrices de la OCDE.

Así la Inspección constató la precaria situación patrimonial de la entidad residente en España que obligaría a su disolución sino se aumentaba su capital social, en la Memoria de 2012 se reconoce esta situación y la necesidad de apoyo del grupo sin pasar a considerar una posible financiación ajena, la ampliación de capital acordado al año siguiente y el informe de auditoría interna, de manera que los fondos aportados por las sociedades del grupo tienen naturaleza de ampliación de capital y no préstamos.

En cuanto la sanción concurren todos los elementos para su imposición incluida la culpabilidad pues una sociedad mercantil filial en España de un grupo multinacional con unas cifras de negocio declaradas de mas de 12 millones de euros en el ejercicio que menos no podía albergar dudas sobre la no deducibilidad de los gastos por ella declarados en concepto de gastos financieros por pago de intereses por préstamos inexistentes provenientes de entidades vinculadas que en realidad por su naturaleza eran aportaciones de capital y por repercusión de costes por servicios prestados por otra empresa del grupo que no se ha probado que constituyan un beneficio directo para el sujeto infractor sino que se trata en realidad de costes estructurales del grupo Jas y sin que pueda tampoco considerarse como interpretación razonable.

Segundo.

La parte recurrente solicita sentencia por la que se declare no ajustada a derecho la resolución recurrida de 8/09/2020 y para respaldar esta pretensión alega en síntesis:

Los gastos de 105.892 euros en 2011 y de 208.093,64 euros en 2012 por servicios de apoyo a la gestión realizados por la sociedad norteamericana matriz y refacturados por la filial suiza que actuó como canalizadora a favor de la entidad española son deducibles lo que ya fue corroborado por una sentencia de lo mercantil anterior

Se explicó el origen de las cantidades facturadas por este concepto y se aportaron las pruebas documentales de que disponía de contrato informes y correos electrónicos justificativos de la intervención de personal de apoyo en cuestiones cotidianas y también estratégicas y la sentencia del Juzgado de lo Mercantil número 55 de Barcelona de 29/07/2013 favorable a la prestadora y en la que se confirmaron la realidad y utilidad de los servicios prestados a favor de la entonces entidad española Jas Forwarding Spain, S.A.

Los costes estructurales que no redundan en beneficio de la filial se reducen previamente, los servicios prestados por la filial suiza y la matriz son de la misma naturaleza, se complementan y añaden valor a las filiales.

La documentación aportada pone de manifiesto el elevado grado de intervención de las unidades de apoyo en la actuación de la española: servicios GAM de grandes cuentas mundiales gestionadas a nivel mundial, cuestiones de carácter financiero y especialmente la financiación, el sistema netting de cobro con ahorro de costes, apoyo informático y en cuestiones legales, que van más allá de la planificación estratégica. La efectividad del servicio quedó probada con el resultado pues sería preciso estar presente para comprobar la efectiva prestación material.

La sentencia invocada, que desestimó la demanda contra la entidad americana por entender que no se habían eliminado los servicios de apoyo y estos fueron justamente remunerados y que fue confirmada en apelación, pone de manifiesto que los servicios de apoyo a la gestión reales, efectivos, independientes y que añadían valor ya fueron prestados con anterioridad a la entonces filial española y se la condenó a su pago.

Además la Inspección ha admitido la deducibilidad de los Value Added Cost con menos pruebas que las aportadas para justificar los Pass Through Cost con la consiguiente arbitrariedad.

Las comisiones pactadas si que fueron concretas, la entidad americana al repercutir los costes a la suiza lo hace con el mismo margen del 6,5% sin que lo vuelva a girar pero no hay diferencia en los servicios de apoyo prestados.

Son también deducibles los gastos financieros derivados de los préstamos por otras filiales del grupo por importes de 40.120,99 euros en 2011 y de 63.000 euros en 2012, pues estos se produjeron y no se trataba de ampliación de capital por cantidades provenientes de la matriz luxemburguesa.

La Inspección tuvo en cuenta el artículo 13 de la LGT para calificar la operación y resultan aplicables los límites establecidos para este procedimiento por la jurisprudencia. La AEAT no ha probado que ventaja fiscal reportaba su calificación de ampliación de capital a los efectos del artículo 105 de la LGT

El desequilibrio económico de la filial española se produjo al inicio de su actividad cuando en noviembre y diciembre de 2010 tuvo que pagar bonus elevados a los empleados que provenían de la competencia, en 2011 todavía no había llegado al punto de equilibrio pero a partir de 2012 ya sí y desde 2013 ya no estaba incursa en causa de disolución y tampoco lo estaba cuando se siguieron las actuaciones inspectoras y no lo hubiera estado aunque no hubiera obtenido los préstamos.

El artículo 367 de Ley de Sociedades de Capital establece la responsabilidad solidaria de los administradores de las obligaciones posteriores la causa de disolución que incumpla su obligación de convocar a la junta general en el plazo de dos meses para que adopte el acuerdo de disolución y de los que no soliciten en el plazo de dos meses desde la convocatoria de la junta o desde el día de esta si la decisión fue contraria a la disolución, la disolución judicial o el concurso.

Y en este caso no se convocó la junta general, tratándose de administradores independientes que no eran socios.

El hecho de que no se buscara financiación ajena no significa que excluyese la proveniente del socio y esta es la que se obtuvo siendo la política del grupo la asistencia financiera interna.

No tiene ningún sentido ocultar una ampliación de capital que luego terminó realizándose en 2013.

En cuanto a la línea de financiación ajena la Inspección incurre en un error pues pese a que afirma que en su situación no obtendría financiación ajena, el Grupo obtuvo una línea de cash pooling o sistema centralizado de tesorería de la entidad BNP y se ha admitido la deducción de los gastos financieros generados

Incluso las sociedades que empiezan y que se encuentran incursas en causa de disolución si pueden obtener financiación ajena pero con mayores garantías como sucedió con Abengoa

Por otra parte la sociedad luxemburguesa perceptora de los intereses del préstamo cuya deducción se pretende y ha sido denegada por la AEAT, no es una entidad holding para que fuera excluida del Convenio.

En cuanto la sanción no se acredita su culpabilidad pues la prueba aportada de la realidad del servicio junto al beneficio aportado a la entidad española son suficientes para excluir la culpa en la deducibilidad de los gastos y concurre una interpretación razonable de la norma fiscal aplicable.

Tercero.

El Abogado del Estado se opone al recurso y solicita sentencia desestimatoria con condena en costas a la parte recurrente, ante la no deducibilidad de los gastos financieros correspondientes a préstamos por entidades del grupo

La AEAT tenía amparo legal para comprobar la operación al existir vinculación entre las entidades prestamista y prestaría con trascendencia fiscal, de acuerdo con el artículo 9 de los Convenios con USA y Luxemburgo y de las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia y difiere de que hubieran suscrito entidades independientes.

La Inspección pudo constatar que la entidad española estaba incurso en causa de disolución salvo que aumentase el capital para evitarla sin intención de buscar financiación ajena ante la imposibilidad de obtenerla y así en el correo de 5/04/2011 la matriz americana señala que el préstamo de 165.000 euros por Jas Luxemburgo tendrá mas bien carácter de anticipo que de préstamo definitivo cuando se formalizase la línea con BNP sin que se haya acreditado la obtención de la financiación ajena y en 2011 y 2012 el saldo con entidades de crédito es 0 euros.

En 2013 hubo una ampliación de capital como consecuencia sin examinar la posibilidad de acudir a financiación ajena.

El artículo 13 de la LGT determina que las obligaciones tributarias se exijan con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho acta o negocio realizado y concurren los elementos de la prueba de las presunciones del artículo 108.2 de la misma Ley, pues ante la situación de infra capitalización con riesgo de disolución las cantidades prestadas tienen según en enlace preciso y directo de la lógica el carácter de aportación de capital con un tratamiento distinto y desfavorable que el de un préstamo intragrupo y la lógica de mantener a la entidad española plenamente funcional con una ampliación de capital y no mediante préstamos de otras filiales

Tampoco son deducibles los gastos por servicios de apoyo a la gestión refacturados por la filial suiza que los canalizó y que fueron prestados por personal de la matriz americana pues no se correlacionan con los ingresos que podría no haber contratado con únicos efectos estructurales pero no operativos.

Según la política de la matriz, los costes por servicios de apoyo a la gestión a las entidades operativas eran repercutidos a los directamente beneficiados a través de los value added costs y si se trataba de costes estructurales para sostener la eficacia empresarial y organizativa del grupo a nivel internacional sin beneficio económico o utilidad inmediata y directa para las filiales sino para el Grupo Jas de forma global o pass through costs como el sistema netting de compensación de facturas los debía asumir la propia matriz americana

En este caso en la propia demanda se esta admitiendo que se trata de costes estructurales cuando dice que fueron servicios de gestión diversa que junto a las marcas suponen el valor de la pertenencia a la red Jas.

Se trata en definitiva de servicios que se prestan como consecuencia de la pertenencia al grupo sin correlación con los ingresos y podría no haberlos contratado y sus efectos serían solo estructurales.

El acuerdo sancionador se encuentra debidamente motivado y acreditada la culpabilidad del infractor sin que concurra una interpretación razonable de la norma en la deducción de los gastos no admitidos por la Inspección.

Cuarto.

Derivado del acta de disconformidad A02/72746424 en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2011 y 2012 el Inspector Coordinador dictó acuerdo de liquidación por importe de 0 euros y una base imponible negativa pendiente a fin de 2012 de 765.431,71 euros.

Esta acuerdo fue confirmado por la resolución del TEAR de Madrid aquí recurrido.

Según este acuerdo de liquidación sociedad recurrente, Jas Worldwide SL se encontraba dada de alta en la actividad del epígrafe 756 del IAE de actividades auxiliares y complementarias del transporte

Se constituyó el 17/11/2008 con la denominación actual desde el 8/05/2009

Estaba participada al 100% por la entidad Jas Worldwide Sarl residente en Luxemburgo y ambas estaban integradas en el Grupo Jas Forwarding Inc residente en el estado de Atlanta, USA.

Las actuaciones inspectoras tuvieron alcance general y a resultados de las mismas y frente a las autoliquidaciones de la obligada tributaria, procedía incrementar la base imponible declarada al no resultar fiscalmente deducibles los siguientes gastos:

-gastos financieros por el pago de intereses derivados de préstamos por otras filiales contabilizados en la cuenta 622 "préstamos por empresas del grupo" por importes de 40.120,98 euros en 2011 y 63.000 euros en 2012.

Estima la Inspección que se trata de aportaciones de capital entre vinculadas y no de préstamos al no poder obtener financiación ajena de una entidad de crédito independiente, dada la precaria situación económica de la entidad con un capital social de 60.000 euros incurso en causa de disolución en los ejercicios regularizados que exigía la aportación de capital.

Lo pusieron de manifiesto la Memoria de 2012, la ampliación de capital que se llevo a cabo en 2013 y el informe de auditoría de las cuentas de 2012

No se ha probado la existencia de la línea de crédito con PNB y el saldo de la cuenta con entidades de crédito era de 0 euros

Supuso además una ventaja fiscal al ser mas beneficioso el régimen fiscal de la deducción de gastos asociados a un préstamo en sede de la prestamista.

-gastos por management fees por apoyo a la gestión prestados por el personal de la matriz americana y refacturados y canalizados por la filial suiza contabilizados en la cuenta 629. Se trataba de servicios de apoyo a la responsable de zona que luego esta prestó a las entidades operativas, la obligada tributaria entre otras.

La operativa consistió en que la matriz americana prestaba servicios de apoyo que reportaban beneficio o utilidad directa a la filial denominados Added Value Costs, para el cobro. De carácter informático contable financiero informáticos y otros deducibles y otros de carácter estructural Pass Trough Costs que no resultaban deducibles.

Solo se admitió la deducibilidad de los primeros

Se aportaron los contratos de asesoría y prestación de servicios suscritos con las entidades matriz y filial suiza de 1/01/2015 y de 15/10/2010, pero no se probaron los actos o servicios concretos de apoyo que reportaron ventaja o utilidad a la entidad.

Se trata de entidades vinculadas y no resulta razonable de una empresa independiente aceptase pagar por unos servicios genéricos mediante un porcentaje del beneficio bruto

Los correos solo demuestran que las líneas maestras de la gestión empresarial internacional las determina la matriz y no comportan un beneficio directo para las filiales y entre ellas la obligada tributaria y no son deducibles para esta.

Quinto.

La parte actora considera deducibles los gastos declarados en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de 2011 y 2012 en concepto de gastos financieros por intereses derivados de préstamos provenientes de filiales y gastos por servicios de apoyo a la gestión o management fees prestados por la matriz norteamericana a través de la filial suiza con sede en Irlanda rechazados por la Inspección de los Tributos del Estado.

Pues bien, de acuerdo con los artículos 10.3 y 14.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, vigente en los ejercicios regularizados:

Artículo 10 Concepto y determinación de la base imponible

3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Artículo 14 Gastos no deducibles

1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- . a) Los que representen una retribución de los fondos propios.
- . b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.
- . c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.
- . d) Las pérdidas del juego.
- . e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.
- . f) Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.
- . g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en éstos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada. Las normas sobre

transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles.

Por lo que se refiere a la normativa general en materia de carga de la prueba, medios y valoración de la prueba y prueba de las presunciones, los artículos 105 y 106.4 de la Ley General Tributaria disponen:

Artículo 105 En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Artículo 106.4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria.

De manera que recae sobre el contribuyente la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la reciente Sentencia de fecha 10 de diciembre de 2021 (recurso de casación no 5204/2020), que concluye:

"SEGUNDO.- Remisión a las sentencias 951/2021, de 1 de julio (rec. 4927/2020); 429/2020, de 18 de mayo (rec. 4002/2018); y 96/2020, de 29 de enero (rec. 4258/2018).

Elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica exigen reiterar aquí los razonamientos y la conclusión de las citadas sentencias, partiendo de la fundamentación jurídica de la sentencia 429/2020, de 18 de mayo (rec. 4002/2018) que se remite a la ya aludida sentencia 96/2020, de 29 de enero (rec. 4258/2018). (...)

La sentencia de esta misma Sala y Sección núm. 96/2020, de 29 de enero (casación núm. 4258/2008), deliberada conjuntamente con el asunto que ahora nos ocupa, ha dado respuesta a la primera de esas cuestiones.

Por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, procede ahora reproducir en lo esencial los razonamientos de esa sentencia, comenzando por el fundamento referido a la doctrina de la carga de la prueba, en el que se dice literalmente lo siguiente:

"Como una constante jurisprudencia pone de manifiesto el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba.

Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó.

Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumir la carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de ius cogens, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impeditivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT, en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo".

Además de la prueba de la realidad del gasto y de su contabilización esta Sala viene entendiendo que para que un gasto sea fiscalmente deducible es necesario que se impute temporalmente al periodo impositivo al que corresponde y que se acredite su relación con los ingresos en el sentido que recoge el artículo 19.1 del citado Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sobre Imputación temporal e Inscripción contable de ingresos y gastos, a cuyo tenor: "1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros."

A esta normativa general sobre la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades, en este caso la sociedad actora es la filial española de un grupo multinacional originario de los EEUU, está participada al 100% por la filial de Luxemburgo y por tanto se trata de entidades vinculadas por lo que hay que añadir que:

-El artículo 9 de los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, suscritos por el Reino de España con los Estados Unidos de América y con el Gran Ducado de Luxemburgo, de fechas de 22/02/1990 y de 10/11/2009, respectivamente, consagra el principio de libre competencia en el funcionamiento de empresas asociadas y autoriza a los estados competentes para realizar los ajustes fiscales necesarios si se constata que las condiciones de las operaciones entre empresas asociadas con trascendencia fiscal difieren de las condiciones normales de mercado entre sociedades independientes.

-Según el artículo 16.6 del TRLIS:

6. La deducción de los gastos derivados de un acuerdo de reparto de costes de bienes o servicios suscrito entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que en su caso sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo.

b) La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad.

c) El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

El acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se fijen

-Y según el artículo 17 del Real Decreto 1777/2004 de 30 de julio, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, RIS, sobre requisitos de los acuerdos de reparto de costes suscritos entre personas o entidades vinculadas, dispone:

A efectos de lo previsto en el apartado 6 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, los acuerdos de reparto de costes de bienes y servicios suscritos por el obligado tributario deberán incluir la identificación de las demás personas o entidades participantes, en los términos previstos en la letra a) del apartado 1 del artículo 20 de este Reglamento, el ámbito de las actividades y proyectos específicos cubiertos por los acuerdos, su duración, criterios para cuantificar el reparto de los beneficios esperados entre los partícipes, la forma de cálculo de sus respectivas aportaciones, especificación de las tareas y responsabilidades de los partícipes, consecuencias de la adhesión o retirada de los partícipes así como cualquier otra disposición que prevea adaptar los términos del acuerdo para reflejar una modificación de las circunstancias económicas.

Sexto.

Gastos financieros por intereses satisfechos derivados de préstamos a la filial española, contabilizados en la cuenta 662 (préstamos concedidos por empresas del grupo).

De haberse producido tales préstamos con trascendencia tributaria se habrían concedido por entidad vinculada del mismo grupo multinacional en contra el principio de libre competencia, por lo que la Inspección podía regularizar y cuando esta lo hizo, constató que se trata en realidad de aportaciones de capital tal como se infería de los siguiente indicios:

-la sociedad residente española, Jas Worldwide SL tenía un patrimonio neto negativo de 1.197.798 euros en 2011 y de 1.122.750 euros en 2012, situación en la que sería muy difícil obtener financiación proveniente de una entidad de crédito en condiciones normales de mercado y de libre competencia.

-la misma entidad estaba incurso en causa de disolución del artículo 363.1.e) del Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, TRLSC, y por mandato legal necesitaba aumentar su capital social.

-en la Memoria del ejercicio 2012 de la sociedad actora se reconoce la precaria situación económica sin que se plantease acudir a crédito externo, con la consiguiente dependencia financiera del grupo y el informe de auditoría de 16/05/2013, referido al periodo de 2012, también refleja esta situación sin tampoco considerar la posible financiación ajena.

-como dice la Inspección el ahorro fiscal que implicaba para el grupo, la tributación de los ingresos financieros para la filial luxemburguesa en su condición de prestataria resultaba inferior al beneficio fiscal de la

deducción de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades de la española, pues el régimen tributario de esta es menos laxo que el de Luxemburgo, calificado de paraíso fiscal en los ejercicios comprobados.

-no se ha probado que finalmente se hubiera obtenido la línea de crédito con BNP, en el correo de la matriz hay referencia a anticipos y el saldo con entidades de crédito en sede de la filial española era de 0 euros en 2011 y 2012.

-finalmente en 2013 se acordó una ampliación de capital de la sociedad, sin perjuicio de que en los periodos impositivos de 2011 y 2012 se hubieran producido las aportaciones de capital por la filial de Luxemburgo.

En definitiva los préstamos se han otorgado con quebranto del principio de libre competencia, deben calificarse de aportaciones de capital y no se puede admitir la deducción de los intereses contabilizados al no haberse desvirtuado mediante prueba alguna acreditativa de que se tratase de los gastos financieros deducidos.

Séptimo.

Gastos por servicios de apoyo a la gestión, management fees, contabilizados en la cuenta 629, prestados por el personal de la matriz norteamericana a la filial suiza con sede en Irlanda como responsable de zona, que luego esta prestó a las filiales operativas entre las que se encontraba la filial española y a la que se los refacturó.

La operativa del grupo multinacional Jas Worldwide era la de prestar servicios de apoyo para cobros y pagos y en los ámbitos informático, contable y financiero que generaban un valor añadido a las filiales destinatarias o added value costs y otros de índole estructural que redundaban en beneficio del grupo o pass through costs. La Inspección admitió la deducibilidad de los gastos generados por los primeros pero no por los segundos.

Teniendo a la vista el artículo 16.6 del TRLIS y el artículo 17 del RIS, no resultan deducibles los gastos correctamente rechazados por la inspección al no acreditarse el cumplimiento del requisito de reportar una utilidad o ventaja a la filial española destinataria de los servicios.

En los contratos de asesoría y servicios entre la matriz y la filial suiza y entre esta y la filial española de 1/01/2010 y de 15/10/2010, respectivamente, se pactó una comisión del 6,5% sobre los ingresos brutos para los servicios de apoyo a la gestión que aportasen un beneficio o ventaja a la destinataria del servicio.

No se han acreditado los servicios concretos a los que correspondía la deducción y no es razonable que una empresa independiente aceptase pagar por unos servicios genéricos un porcentaje sobre el beneficio bruto y no son deducibles los pagos efectuados, ya que es necesario que tengan una contraprestación a través de un beneficio directo o utilidad y que estén correlacionados con los ingresos.

Pero es que además los correos aportados ponen de manifiesto que las directrices empresariales del grupo multinacional en materia de política financiera, procedimientos empresariales, entorno informático y jurídico, arbitraje entre las filiales y política comercial emanaban de la matriz y los costes que generaban los asumía esta sin que conllevasen una utilidad directa para las filiales individualmente consideradas, ya que atendían a las necesidades del grupo y se vinculaban al control y dirección de sus inversiones.

-Por otra parte, según la recurrente la sentencia número 178 de 29/07/2013, dictada por el Juzgado de lo Mercantil número 55 de Barcelona y confirmada en apelación, pone de manifiesto el carácter deducible de los costes de los servicios por management fees controvertidos.

Pues bien, esta sentencia puso fin al litigio entre la sociedad residente española Jas Forwarding Spain SA como demandante y la matriz norteamericana del grupo multinacional, Jas Worldwide Management Inc. como demandada, de resolución contractual e indemnización de daños y perjuicios.

La parte demandante en el litigio no era la sociedad recurrente sino la entidad citada que estaba participada en un 40% por el grupo multinacional Jas y mantenía relaciones comerciales con terceros, de modo que las relaciones jurídico societarias con el grupo no eran asimilables a las de la mercantil recurrente que como ya se ha dicho estaba participada al 100% por la filial del grupo Jas Worldwide de Luxemburgo.

Pero es que además los servicios que se describen en las sentencias del Juzgado y en la de la apelación, principalmente el sistema netting, que era un complejo servicio prestado por la matriz de compensación de posiciones deudora y acreedora y de facturas, de cambio de divisas como intermediario de pagos y cobros eran de carácter interno para compensar operaciones intragrupo, que una empresa independiente no estaría dispuesta a pagar y son de índole estructural.

En definitiva la matriz determinaba la organización del grupo y las líneas de actuación empresarial generando costes estructurales o pass through costs para sostener la eficacia empresarial y organizativa del grupo a nivel mundial con utilidad directa e inmediata para el grupo pero no para las filiales y no eran fiscalmente deducibles como determinó la Inspección.

Octavo.

Derivado de las actuaciones inspectoras anteriores el Inspector coordinador dictó acuerdo de 1/02/2017 de imposición de sanción por importe total de 62.566,02 euros por las infracciones tributarias graves previstas por el artículo 195.1, párrafos primero y segundo de la Ley 58/2003 de determinar o acreditar improcedentemente partidas

positivas o negativas o créditos tributarios a compensar en declaraciones propias o de terceros al declarar de manera improcedente a compensar a futuro una base imponible de 146.013,12 euros en 2011 y declaración de la renta neta inferior a la procedente por importe de 271.093,64 euros en 2012

La sanción se fija en el 15% de las bases, resultando una sanción por el importe total ya señalado

La entidad actora se alza contra el acuerdo sancionador anterior porque no se motiva su culpabilidad y concurre una interpretación razonable de la norma aplicable.

Pues bien, el principio de culpabilidad se encuentra recogido en el artículo 183.1 de la vigente Ley 58/2003 que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. Así se pronuncia el Tribunal Constitucional en sentencias 76/1990, de 26 de abril, y 164/2005, de 20 de junio.

La normativa tributaria presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Por ello, debe ser el pertinente acuerdo el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción. Así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En ese mismo sentido se pronuncia también la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes".

La sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad."

En sentencias posteriores, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo mantiene los mismos principios referidos expresamente a la vigente Ley 58/2003 y así en la sentencia de 9 de octubre de 2014, la misma Sala y Sección del Alto Tribunal, se refiere a la motivación de los acuerdos sancionadores en los términos que siguen: "respecto de la inexistencia de culpabilidad, el Tribunal Supremo en una constante y uniforme línea jurisprudencial ha formado un sólido cuerpo de doctrina sobre los requisitos que deben concurrir para la imposición de sanciones en el ámbito tributario. En este sentido, como recuerda la STS de 9-12-97 y de acuerdo con la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 26 de abril, no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y la culpabilidad del sujeto infractor se vincula a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma, porque si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su

apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como culpable."

También se refiere a la motivación de los acuerdos sancionadores en la sentencia de 6/06/2014, recurso 1411/12, en la que dice "Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio de culpabilidad, resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad de sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del Ordenamiento Jurídico (SS. 15 de octubre de 2009, casa. 6567/2003, y 21 de octubre de 2009, casa 3542/2003). No es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia, como señalábamos en la sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. unif. doctr. 306/2002), por lo que sólo cuando la Administración ha razonado, en los términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad. En cualquier caso, se revela imprescindible una motivación específica --inexistente en el expediente sancionador obrante en autos-- en torno a la culpa o la negligencia y las pruebas de que se infiere (sentencias 6 de julio de 2008, casa. 146/2004 y 6 de noviembre de 2008, casa. 5018/2006).

Estos mismos criterios y principios se mantienen en sentencias posteriores como las de 22/12/2016, recurso 348/2016 y de 21/12/2017, recurso 1347/2016 y en la última jurisprudencia siendo exponente la sentencia de la misma Sala y Sección del Tribunal Supremo 27/09/2022, casación 7037/2020.

Por último el Tribunal Constitucional en las sentencias 297/1993, 87/2001 y 2005/2003 expresa que resulta imprescindible desde la perspectiva constitucional en las infracciones administrativas que el pliego de cargos refleje de forma suficientemente precisa los hechos concretos objeto de imputación.

La jurisprudencia y doctrina constitucional expuestas ponen de relieve que para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que demostrar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

En este caso el acuerdo sancionador motiva la culpabilidad del infractor en el apartado de aplicación al caso concreto en los términos siguientes:

"En contra de lo manifestado por el interesado, a juicio de esta Oficina Técnica, sí concurre en el interesado el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia en su conducta) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria, ya que, como se ha expuesto, incumplió de forma consciente la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades en el período sancionado, al deducir gastos financieros por intereses de préstamos concedidos por empresas del grupo que, en realidad se corresponden con aportaciones de capital y deducir gastos por comisiones abonadas a una empresa del grupo que no generan un beneficio directo al interesado sino que son costes estructurales de aquél.

Así, esta Oficina Técnica entiende que no pueden alegarse en el presente expediente ninguna de las eximentes de responsabilidad previstas en el apartado 2.d del artículo 179, "haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias; entendiéndose que se ha puesto tal diligencia, entre otros supuestos, cuando el obligado tributario haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, cuando haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley o cuando haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados" y, más específicamente, en lo que se refiere a su actuación amparada en una interpretación razonable de la norma, por cuanto la sanción que nos ocupa:

i) No se ha basado en la realización de consideraciones genéricas sin aportar las pautas de individualización al caso concreto, sino que se expresan debidamente individualizados los motivos por los que se considera constitutiva de infracción tributaria la conducta del obligado tributario, como requiere -entre otras- la Sentencia Tribunal Superior de Justicia núm. 1219/2001 Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5a), de 12 septiembre, Recurso contencioso-administrativo núm. 1730/1998, JT 2002\994, en la que se recoge: "...En el caso que nos ocupa, el acuerdo recurrido no ofrece argumentos que justifiquen la existencia de culpabilidad en el contribuyente, limitándose a realizar consideraciones genéricas sin aportar las pautas de individualización al caso concreto, de modo que carece de auténtica motivación al no suministrar ningún dato que avale la conclusión que sostiene,...";

ii) No se refiere a cuestiones "peculiares" o "poco frecuentes", sino a cuestiones respecto a las que la norma fiscal es clara y precisa; en este sentido, Sentencia Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2a), de 2 diciembre 2000, Recurso de Casación núm. 774/1995, RJ 2001\969, en la que se refleja: "...En el supuesto de autos, precisamente, concurre un caso que ... puede considerarse incluido en los de interpretación

razonable de la norma tributaria. Se trata aquí de una cuestión respecto de la que la Sala ha tenido que pronunciarse en más de una ocasión. Concretamente, lo ha hecho en las Sentencias de ... y destacando la complejidad del tema ..." y Sentencia Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2a), de 30 marzo 1999, Recurso de Casación núm. 5213/1994, RJ 1999\2962, en la que se señala: "La interpretación defendida por ...no es compartida por la Sala, pero ello no empece para que dadas las peculiaridades de la operación ..., así como el modo de pago del ... tan poco frecuente, pueda sostenerse con un cierto grado de razonabilidad la tesis sostenida por Además debe aclararse que los hechos realizados por ... no implicaban ocultación,...";

iii) No se refiere a ninguna interpretación discrepante razonable y razonada, como se exige en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección 2a) de 20 de noviembre de 1991, Recurso número 590/1989, RJ\1991\8765 en cuyo Fundamento de Derecho Tercero consta que "... Sin embargo, sin desconocer la doctrina jurisprudencial que, ante una diferencia razonable de criterio respecto de la interpretación de normas tributarias, admite que esta dificultad puede ser causa excluyente de culpabilidad, en el campo de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública, hay que convenir en que la aplicación de este criterio no debe extenderse hasta llegar a acoger cualquier duda que se suscita en orden al sentido y alcance de una normativa tan señaladamente susceptible de controversia, pues de otro modo quedaría sin contenido la más común de las infracciones fiscales, deducida de la falta de declaración del hecho imponible". Concluyendo en el Fundamento de Derecho Cuarto que "Se impone en consecuencia examinar las circunstancias que concurren en cada caso por cuanto permiten evidenciar o excluir el ánimo de ocultación determinante del ilícito tributario. ..."; o en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo Sección 2a), de 19 de diciembre de 1997, Recurso de Apelación núm.10309/1991, RJ\1998\524 declara que: "Aunque es cierto que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infracción tributaria, y por lo tanto la procedencia de sanción, de aquellos supuestos en que se produzca una discrepancia sobre las normas jurídicas a considerar -en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido- de suerte que llegue a demostrarse que no hay ánimo de ocultar o evitar a la Administración el conocimiento del hecho imponible del tributo cuestionado, en más cierto que, para que tal doctrina resulte viable y aplicable es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables resultaran impunes. No basta pues que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el grado necesario de razonabilidad."

En lo que al presente caso se refiere, la conducta del obligado tributario (de haber presentado en el plazo establecido la declaración-liquidación de los ejercicios 2011 y 2012 con datos incompletos e inexactos que determinaban una base imponible negativa improcedentemente acreditada y un beneficio inferior al procedente, respectivamente) no puede fundamentarse en una interpretación razonable de las normas, dada la claridad de la normativa reguladora, no existiendo ninguna imprecisión en las normas tributarias generales (especialmente Ley 58/2003, General Tributaria, y sus normas reglamentarias de desarrollo -en particular, Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos-), ni en la normas específicas del Impuesto sobre Sociedades (básicamente TRLIS y normas reglamentarias de desarrollo) ni en la normativa mercantil (Plan General de Contabilidad).

Así:

1o) En relación con los gastos financieros por intereses derivados de préstamos concedidos por empresas del grupo que, por su naturaleza, debían haberse calificado como aportaciones de capital, la Inspección llega a esta conclusión tras analizar los Convenios internacionales suscritos entre los Estados involucrados en las correspondientes operaciones, el artículo 3 del TRLIS y el 96.1 de la Constitución, que determinan que aquellos formarán parte del ordenamiento jurídico interno, las directrices de la OCDE y la doctrina judicial de la Audiencia Nacional ratificada por el Tribunal Supremo, batería jurídica que, aplicada a los siguientes argumentos, llevan de suyo a la conclusión expuesta:

- Un patrimonio neto negativo de 1.197.798,77 euros al cierre del ejercicio 2011 y de 1.122.750,00 euros al cierre del ejercicio 2012. Esta precaria situación financiera del obligado tributario, que incluso haría dudar en esos momentos de su viabilidad y propia supervivencia, llevaría a considerar como más que improbable que cualquier entidad de crédito independiente, en condiciones de libre competencia, estuviera dispuesta a conceder los préstamos controvertidos.

- El artículo 363 del RDL 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, referido a las causas de disolución, dispone:

"1. La sociedad de capital deberá disolverse:

(...)

e) pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso."

Teniéndose en cuenta que el capital social del obligado tributario en los ejercicios comprobados ascendía a 60.000,00 euros, es claro que aquél se encontraba en causa de disolución, salvo que se produjera un aumento de capital que restableciera el equilibrio patrimonial necesario, por lo que, ahora por mandato legal, resultaba clara la necesidad de aportar capital para el cumplimiento de los requisitos mercantiles exigibles a JAS WORLDWIDE SL.

- En la propia Memoria del ejercicio 2012, se reconoce la precaria situación patrimonial de la sociedad y, para su solución, no se plantea en ningún momento el acceso al crédito externo, sino que "... la Sociedad está analizando otros tipos de operaciones societarias tendentes a reequilibrar su situación patrimonial, entre otras, la conversión de dichos préstamos en participativos." ¿De la misma forma se reconoce que "... hasta que no alcance los niveles esperados del negocio, su capacidad para continuar sus operaciones dependerá del apoyo financieros de sus socios y grupo, dicho apoyo es incondicional de cara al planteamiento de aquellas operaciones necesarias tendentes al equilibrio patrimonial de la Sociedad y de cara a sus posibles necesidades Financieras."

- De hecho, el administrador de la sociedad se vio obligado a adoptar la decisión, en fecha 7 de marzo de 2013, de ampliar el capital social. Así, según consta en la Declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013, el capital social del obligado tributario ascendía, a 31-12-2013, a 1.230.568,00 euros, siendo el accionista único, al igual que en los ejercicios comprobados, la sociedad vinculada JAS WORLDWIDE, SARL, radicada en Luxemburgo y matriz del grupo transnacional.

- Por su parte, el informe auditoría de fecha 16-05-2013 referido a las cuentas del ejercicio 2012 tampoco considera en ningún momento la posibilidad de solicitar financiación ajena para conseguir el reequilibrio patrimonial del obligado tributario, sino que todo lo fía al apoyo del propio grupo: "En consecuencia, la capacidad de la Sociedad para continuar su actividad de forma que pueda realizar sus activos y liquidar sus pasivos por los importes y según la clasificación con que figuran en el balance de situación adjunto, dependerá del desarrollo del negocio, de la realización de las operaciones societarias necesarias para equilibrar el patrimonio de la Sociedad en niveles suficientes y del apoyo financiero del grupo."

- Finalmente, no puede obviarse que esta operativa supone un ahorro fiscal para el grupo, ya que la tributación de los ingresos financieros para las entidades prestatarias (al menos en el caso de la entidad luxemburguesa) resultaría inferior al beneficio fiscal de la deducción de los gastos financieros en la entidad española, pues el régimen tributario de ésta es menos laxo que el vigente en Luxemburgo, territorio calificado como paraíso fiscal según el R.D. 1080/1991, de 5 de julio, en los ejercicios comprobados el sujeto infractor entiende que la Administración debería en un primer paso acreditar mediante pruebas efectivas y no meras presunciones el hecho de que el préstamo financiero no podría tener tal calificación.

En este sentido, como se expone en el acuerdo de liquidación de la misma fecha que el presente, la prueba por presunciones es plenamente válida, pues viene recogida en el artículo 108.2 de la LGT y resulta avalada plenamente por el Tribunal Supremo siempre que del hecho base se infiera el hecho consecuencia mediante un razonamiento lógico, lo que, a juicio de esta Oficina Técnica, sucede en el expediente que nos ocupa.

El sujeto infractor, en segundo lugar, alega que no ve esfuerzo probatorio a la hora de acreditar que le era exigible una conducta responsable o voluntaria en el sentido de anticipar la posibilidad de recalificación de la operación dadas las circunstancias financieras en que se encontraba la empresa.

Pues bien, una vez confirmada, como se ha expuesto, la validez de la prueba indiciaria, es la valoración del conjunto de antecedentes, datos y documentación obrantes en el expediente, puestos en relación, en resumen, la precaria situación patrimonial de la empresa, el mandato legal que obligaría a su disolución salvo aumentando el capital, el reconocimiento en la propia memoria de 2012 del desequilibrio patrimonial señalando la necesidad de apoyo por parte del grupo sin considerar nunca la posibilidad de financiación ajena, la constatación del hecho de haberse producido una ampliación de capital en el ejercicio 2013 y los criterios sostenidos en el Informe de auditoría de las cuentas de 2012 relativos a la necesidad de llevar a cabo operaciones societarias y el apoyo financiero del grupo (no se valora la posibilidad de crédito externo) para el reequilibrio de la situación patrimonial, la que constituye el hecho base que ha llevado a la Inspección, sobre la base del principio de libre valoración de la prueba, a inferir el hecho consecuencia consistente en considerar que es totalmente lógico y razonable llegar a la conclusión de que los fondos aportados por las sociedades vinculadas al obligado tributario tienen la naturaleza de inyecciones de capital en lugar de meros préstamos, por lo que procede desestimar las alegaciones del interesado en este punto.

2o) En relación con los gastos por Management fees refacturados por la sucursal suiza de JAS FORWARDING (IRELAND) SERVICES LIMITED (entidad responsable de zona) en nombre de la sociedad americana JAS WORLDWIDE MANAGEMENT INC. consistentes en servicios de apoyo a la responsable de zona que posteriormente ésta presta a las entidades operativas (entre ellas, el obligado tributario), deben tenerse presentes los siguientes preceptos y doctrina:

- El artículo 14.1 e) TRLIS que determina como no deducibles las liberalidades en cuanto gastos no correlacionados con los ingresos

- El artículo 16.5 del TRLIS que condiciona la deducibilidad de los gastos intragrupo a que puedan producir una utilidad o ventaja para el destinatario.

- El artículo 16.6 del TRLIS que establece una serie de requisitos para la deducibilidad de los gastos intragrupo en relación con el criterio de reparto de costes, entre ellos los desarrollados por el artículo 17 del RIS por lo que respecta a las necesarias especificaciones a incluir en los acuerdos de reparto.

Doctrina del TEAC, que determina la no deducibilidad de gastos correspondientes a costes asumidos según contrato con otra empresa del grupo que no reportan un auténtico beneficio ni puede determinarse su contribución concreta a la obtención de ingresos, no siendo razonable pensar que una sociedad independiente pagase por unos servicios sobre la base de manifestaciones etéreas acerca de beneficios genéricos.

Doctrina de la Audiencia Nacional, que fija que la asunción de un gasto que no le corresponde a la empresa no deja de ser una liberalidad; así, un método de distribución del gasto determinado según parámetros relacionados con otras compañías del grupo reflejan un reparto de costes estructurales que debe soportar la matriz con el fin de sostener su eficacia empresarial y administrativa.

- Doctrina del Tribunal Supremo, que insiste en que para que el gasto no sea considerado una liberalidad no deducible debe constatarse que, a cambio, exista un servicio efectivamente suministrado que reparta un beneficio directo o utilidad cierta.

- Directrices de la OCDE, que parecen resumir lo expuesto hasta ahora, en cuanto que establecen: "no se justificarán estos pagos como deducción a efectos fiscales si una empresa asociada sólo obtiene un provecho indirecto o lejano"; "los gastos realizados por una matriz para dirigir y proteger sus inversiones se soportan por ella y normalmente no debe facturarse a los miembros del grupo"; " los costes de gestión y control, relacionados con la gestión y la protección de las inversiones representadas por las participaciones... habría que saber si una empresa independiente, en circunstancias comparables, hubiera estado dispuesta a pagar o hubiera realizado ella misma esas actividades"; "No habría que considerar que una empresa se beneficia de un servicio intragrupo cuando obtiene ventajas accesorias que sólo se generan por formar parte de una empresa mayor y no por ejercer una actividad específica".

Pues bien, en el expediente que nos ocupa, a la vista de la normativa y doctrina expuestas, y analizada la documentación aportada por el obligado tributario, la Inspección ha llegado a la conclusión de que no ha quedado acreditada la virtualidad de los servicios de apoyo regularizados, pues el obligado tributario no ha probado que los mismos hayan producido "una ventaja o utilidad a su destinatario".

En contra de esta conclusión, el sujeto infractor alega que no existe esfuerzo probatorio alguno de la Administración sino simple desprecio de las pruebas aportadas para justificar la realidad del servicio, pruebas que han incluido justificación de origen de las cantidades cargadas, método de cargabilidad, realidad de los pagos, beneficio para la entidad beneficiaria y en última instancia y más recientemente (y con posterioridad a la propuesta al no haber tenido acceso esta parte a esta documentación hasta hace unos días) sentencia del TSJ de Barcelona en el que se reconoce la realidad del servicio prestado por el mismo prestador a la anterior entidad de la Red Jas en España.

No puede estar de acuerdo esta Oficina Técnica con lo manifestado por el interesado. En el acuerdo de liquidación de la misma fecha que el presente, se analizan los contratos aportados por aquél, así como las explicaciones accesorias a los mismos, de manera que, con base en dicha documentación, se han considerado deducibles los llamados value added costs facturados por la responsable regional - sucursal suiza de JAS FORWARDING SERVICES (IRELAND) LIMITED - al obligado tributario, pero no los gastos controvertidos, pass through costs, refacturados por aquélla en nombre de la sociedad americana JAS WORLDWIDE MANAGEMENT INC.

Y ello porque más allá de la mera justificación formal de los servicios presuntamente prestados, no se acredita el beneficio directo o material obtenido por el interesado, no resultando razonable pensar que una sociedad independiente aceptara pagar un precio por unos servicios etéreos que supuestamente generarían unos beneficios genéricos, pues se consideraría poco eficiente en términos económicos.

Además, en cualquier caso, aunque se hubiera acreditado la utilidad directa para el obligado tributario de los gastos controvertidos, se incumpliría las exigencias que para el criterio de atribución de costes establecen los artículos 16.6 del TRLIS y 17 del RIS, pues no atiende a los elementos directamente intervinientes en su prestación ni establece conexión alguna entre la actividad y sus costes (personal, tiempo empleado, otros costes incurridos, etc.), no se desglosa el reparto de costes para cada tipo de servicio prestado (servicios generales, apoyo informático, contabilidad, marketing, impuestos ni en el ámbito de actividades y proyectos específicos cubiertos y su duración y no se incorpora una previsión de utilidades o ventajas que se espera obtener de acuerdo con criterios de racionalidad, circunstancias que impedirían la identificación específica de los servicios concretos recibidos y su cuantificación para una correcta facturación de los mismos.

En definitiva, del análisis de la documentación aportada - en contra de la negación del esfuerzo probatorio de la Inspección alegado por el interesado - deben rechazarse los gastos controvertidos como deducibles, ya que los pagos hechos por la filial española han de tener como contrapartida una auténtica contraprestación que reparta un beneficio directo o utilidad cierta a la misma y, por tanto, que exista correlación entre el gasto y los ingresos ya que, en caso contrario, como sucede en el expediente que nos ocupa, estamos ante una liberalidad no deducible del artículo 14.1 e) del TRLIS.

En cuanto a lo manifestado por el sujeto infractor en relación con la sentencia del TSJ de Barcelona en el que se reconoce la realidad del servicio prestado por el mismo prestador a la anterior entidad de la Red Jas en España, en el acuerdo de liquidación se analiza la misma poniéndose de manifiesto que las relaciones jurídico/societarias con el grupo de aquella entidad no son comparables con las del obligado tributario, que tampoco son comparables los contratos suscritos por cada una de dichas sociedades con el grupo y que, en cualquier caso, los servicios mencionados en la sentencia (principalmente el llamado netting o compensación de facturas intragrupo) son servicios estrictamente internos del grupo JAS, por lo que difícilmente una empresa independiente estaría dispuesta a pagar por ellos, por cuanto dichos servicios no tienen sentido fuera del grupo, de tal forma que se prestan por formar parte de un grupo transnacional y no por ejercer una actividad específica, estando destinados a la coordinación de toda la organización en beneficio de la totalidad de sus miembros y cuyo coste, en consecuencia, no debe soportar una filial, en este caso, el obligado tributario.

Por lo expuesto, procede desestimar las alegaciones del interesado en este punto.

Una vez analizada la conducta del obligado tributario en relación con los concretos motivos de la regularización, cabe recalcar que aquella conducta, que supone presentar la declaración de los ejercicios 2011 y 2012 de forma incompleta e inexacta con resultado de acreditar indebidamente una base imponible a compensar en ejercicios futuros y de declarar una renta neta inferior a la debida, respectivamente, no habría sido constatada si no se hubieran practicado actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo en el curso de un procedimiento inspector, de manera que, de no mediar la intervención de la Inspección de los Tributos, el obligado tributario se habría beneficiado improcedentemente de la deducción de los gastos regularizados en los ejercicios 2011 y 2012.

Teniendo en cuenta que la redacción del artículo 183.1 de la Ley 58/2003 respecto de la redacción contenida en el artículo 77.1 de la Ley 230/1963 no supone apenas modificación respecto de la definición de infracción tributaria pues se produce, por un lado, la adjetivación de las palabras "acciones u omisiones", con los términos "dolosas o culposas"; y, por otro, la sustitución de la expresión "incluso a título de simple negligencia" por "con cualquier grado de negligencia", sin que este cambio suponga que queda fuera del concepto de negligencia la culpa levissima, definida por los tribunales como ausencia de cautelas que sólo los hombres extremadamente diligentes hubieran tomado en consideración, lo que en definitiva y, con independencia de las expresiones utilizadas, permite, en tanto a la aplicación de la Ley 58/2003 genere su propia jurisprudencia.

(...)

La prueba de la existencia de responsabilidad conlleva la necesidad de profundizar en el concepto de "negligencia" señalado en el artículo 183 de la LGT. Así, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la Sentencia 76/1990 refiriéndose al deber constitucional de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica, lo que implica una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones

Legales al ejercicio de los derechos individuales. El conjunto de normas derechos y obligaciones en las que se concreta ese deber no se compagina con la actitud de descuido o desinterés que caracteriza el concepto de negligencia. De igual manera, la Circular de la Dirección General de Inspección de 29 de febrero de 1988, a la que aluden reiteradamente las Sentencias del Tribunal Supremo, afirma que "la negligencia no exige para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos en la misma". Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma.

La negligencia en el ámbito tributario consiste, en definitiva, en la no realización del comportamiento exigible, según la naturaleza de la obligación. Así, expuestos anteriormente los numerosos argumentos jurídicos y los hechos constatados que llevan inexorablemente a concluir que los gastos controvertidos no eran deducibles, el sujeto infractor, demostrando un menosprecio de las leyes y de la abundante doctrina administrativa y judicial existente, procedió a la deducción de los mismos, lo que implica una evidente falta de diligencia a la hora de cumplir con sus obligaciones tributarias en perjuicio de la Hacienda Pública.

De esta forma, en el caso que nos ocupa, una sociedad mercantil, filial en España de un grupo multinacional, con unas cifras de negocios declaradas de más de 12 millones de euros en 2011 y más de 22 millones de euros en 2012, no debía albergar dudas acerca de la no deducibilidad de los gastos regularizados. Así, conociendo o teniendo la obligación de conocer la normativa tributaria y la doctrina aplicables, las ha incumplido, a diferencia de los

supuestos en que la declaración sea incorrecta en razón de algunas deficiencias u oscuridades de la norma que justifiquen una divergencia de criterio jurídico razonable, lo que, como se ha expuesto, no sucede en el presente caso en que la normativa a aplicar era clara y abundante, teniendo el sujeto infractor la obligación de conocerla y aplicarla, por lo que no puede considerarse su declaración completa y veraz, ni apreciarse interpretación razonable de la norma - que no prueba ni justifica -, sino que, por el contrario, su conducta debe ser considerada como culpable en grado, cuando menos, de negligencia, existiendo, por tanto, infracción tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 183 LGT.

(...)

En el presente caso, la claridad y evidencia de la conducta del obligado tributario, consistente en declarar en los ejercicios comprobados un gasto financiero por intereses consecuencia de unos préstamos que, en realidad, tenían la naturaleza de aportaciones de capital, y unos gastos por repercusión de costes por servicios prestados por otra empresa del grupo que no se acredita supongan un beneficio directo para el sujeto infractor sino que deben considerarse costes estructurales del grupo, no puede dejar margen a la interpretación, sin que los aspectos regularizados por la Inspección se justifiquen en una laguna legal o en la aplicación razonable de la normativa tributaria, ni revista los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible, lo que daría lugar a la exclusión de responsabilidad.

En consecuencia, en contra de lo alegado por el interesado, se estima que su conducta no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que, por el contrario, debe concluirse que su conducta, cuando menos negligente, ha provocado la declaración improcedente en el ejercicio 2011 de una base imponible a compensar en ejercicios futuros y una renta neta inferior a la procedente en 2012, sin que pueda apreciarse, como se ha expuesto, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003."

Analizado el extenso acuerdo sancionador originariamente recurrido, la motivación y la prueba de la culpabilidad que contiene son suficientes, al establecerse el necesario nexo o vínculo con la regularización practicada por la Inspección en el correspondiente procedimiento y a la vez, individualiza y concreta la conducta que, cuando menos, califica de negligente, pues la obligada tributaria se dedujo gastos por intereses derivados de préstamos procedentes de la filial de Luxemburgo con la que estaba vinculada no acreditados, tratándose en realidad de aportaciones de capital y se dedujo gastos por servicios de apoyo a la gestión, management fees, por la matriz norteamericana, a través de la filial suiza con sede en Irlanda como responsable de zona, que no eran fiscalmente deducibles al no acreditarse que reportasen utilidad o ventaja para la filial española y tratarse de costes estructurales del grupo.

No puede admitirse que tal actuación pueda ampararse en una interpretación razonable de la norma como causa de exoneración de la responsabilidad del artículo 179.2.d) de la LGT, ya que la actuación del infractor no está respaldada por una fundamentación objetiva, no se trata de una norma novedosa o con constantes cambios legislativos, no existen pronunciamientos discrepantes en supuestos facticos idénticos y la norma es clara cuando se trata de servicios entre entidades vinculadas.

Noveno.

Por lo expuesto el recurso debe desestimarse con imposición de costas a la parte actora de acuerdo con el artículo 139.1 de la LRJCA.

A efectos del número 4 del artículo anterior, la imposición de costas se fija en el importe máximo por todos los conceptos de 2.000 euros, mas IVA en caso de devengo de este impuesto conforme al artículo 243.2 de la LEC, atendidas la dificultad y el alcance de las cuestiones suscitadas y sin perjuicio de las costas que se hubieran podido imponer a las partes durante la sustanciación del procedimiento.

FALLAMOS

Que, debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad Jas Worldwide, S.L. contra la resolución de 8/09/2020, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de manera acumulada de las reclamaciones económico administrativas números 28/03662 y 26912/2017, interpuestas contra la liquidación derivada del acta de disconformidad número A02/72746424, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2011 y 2012 y de las reclamaciones económico administrativas números 28/03642 y 26909/2017, deducidas contra el acuerdo sancionador derivado de las mismas actuaciones inspectoras, por ser ajustada a Derecho la resolución recurrida. Se hace imposición de costas a la parte recurrente.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1681-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1681-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.