

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054259

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 27 de marzo de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 107/2011***SUMARIO:**

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación absoluta. IS. Base imponible. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Transmisión de elementos patrimoniales. *Transmisión de títulos de una SIMCAV en el mercado de futuros mediante sistema de aplicaciones por operaciones de ida y vuelta.* La finalidad de la operación era obtener pérdidas para reducir el IS, pérdidas que eran ficticias pues los negocios carecen de acusa. En el contrato falta la nota de bilateralidad, pues comprador y vendedor son la misma persona. La empresa que obtenía la contrapartida era siempre la misma y vinculada con la recurrente, todas las operaciones se realizaron el mismo día y no se exigieron garantías, por lo que, en definitiva, los contratos adolecen de vicios de falsedad. Doctrina de la Sala sobre la simulación [Vid., SAN, de 20 de octubre de 2005, recurso n.º 1126/2002 (NFJ021509)]. Es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de ley. La única causa es la de disfrutar de la tributación especial del 1 por ciento de la SIMCAV. Los gastos por la venta de las acciones no son deducibles. Procede la sanción pero sin la agravación de la ocultación.

PRECEPTOS:

Código Civil, arts. 6, 1.254, 1.261 y 1.276.

Ley 58/2003 (LGT), art. 16.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 25 y 82.

PONENTE:*Don José Guerrero Zaplana.*

Magistrados:

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

Don JOSE GUERRERO ZAPLANA

SENTENCIA

Madrid, a veintisiete de marzo de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo n.º 107/2011, que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha promovido la Procuradora Dña MARÍA LUISA SÁNCHEZ QUERO, en nombre y representación de la entidad mercantil TANALOT 98 S.L. y META AGRÍCOLA SALOBREÑA S.L. como sucesoras de la liquidada y extinguida META URBANA S.A. , frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico- Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía litigiosa no supera, teniendo en cuenta separadamente la liquidación y sanción impugnadas, la cantidad de 600.000 euros exigidos legalmente para el acceso al recurso de casación .

Es ponente el lltmo. Sr. Don JOSE GUERRERO ZAPLANA, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Por la mercantil recurrente se interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito de 15 de Abril de 2011, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 17 de Febrero de 2011

por la que se desestima el recurso interpuesto frente a la resolución del TEAR de Valencia de fecha 30 de Septiembre de 2008 en relación a la liquidación y sanción del impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio 1998 (por importe de 154.420,98 euros de cuota y 82.839,01 en concepto de sanción) así como en relación a las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones del impuesto de sociedades correspondientes a los ejercicios 1999 y 2005 por importes de 2.430,32 euros y 171.639,86 euros.

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la recurrente formalizó la demanda por escrito de 21 de Julio de 2011, en que tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso y que se declare:

- La prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante liquidación correspondiente al ejercicio 1998.
- Subsidiariamente, que se declare la anulación de la resolución del TEAC de 17 de Febrero de 2011 así como de los actos administrativos y sancionadores confirmatorios de la misma.

Tercero.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito de 17 de Abril de 2012, en el que tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del recurso contencioso- administrativo, por ajustarse a Derecho las resoluciones impugnadas.

Cuarto.

Denegado el recibimiento del proceso a prueba y tras celebrarse el trámite de conclusiones escritas, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 20 de Marzo como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en que, efectivamente, se deliberó, votó y falló.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Es objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 17 de Febrero de 2011 por la que se desestima el recurso interpuesto frente a la resolución del TEAR de Valencia de fecha 30 de Septiembre de 2008 en relación a la liquidación y sanción del impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio 1998 (por importe de 154.420,98 euros de cuota y 82.839,01 en concepto de sanción) así como en relación a la solicitud de rectificación de autoliquidaciones del impuesto de sociedades correspondientes a los ejercicios 1999 y 2005 por importes de 2.430,32 euros y 171.639,86 euros.

La resolución del TEAC objeto de recurso plantea tres cuestiones:

- Si son deducibles los gastos procedentes de operaciones realizadas en el Mercado de Productos Financieros Derivados de Renta Fija al responder a disminuciones reales.
- Si son deducibles los gastos por venta de acciones no admitidas por la Inspección.
- La posibilidad de imponer una sanción por estos hechos.

Los HECHOS

y las operaciones en los que la resolución del TEAC se basa son los siguientes:

Pérdidas de inversiones financieras (futuros) fiscalmente no deducibles : las entidades META URBANA S.A. y NADIR 98 SICAV SA eran entidades vinculadas (coincidencia de accionistas, administradores, domicilio social y la primera es socio mayoritario de la segunda) tras la comprobación de documentación que consta en el expediente se llegó a la conclusión de que el contribuyente, de forma planificada compraba contratos de futuro a un precio determinado a su SIMCAV e inmediatamente se deshacía la operación con una venta en sentido

opuesto pero un precio inferior lo que le permitía acreditar una pérdida ficticia que le permitió un ahorro fiscal del 35% mientras que NADIR 98 SIMCAV debía pagar por un beneficio de la misma cuantía pero tributando al tipo especial del 1%. Este tipo de operaciones denominadas de y de vuelta no eran hechos aislados sino una serie de compras y ventas perfectamente encadenadas que determinaban liquidaciones por diferencias siempre en el mismo sentido. La motivación económica de las citadas operaciones era trasladar beneficios desde una sociedad que tributaba al tipo de gravamen del 35% a otra que tributaba al tipo de gravamen del 1%.

Pérdidas de acciones fiscalmente no deducibles : el contribuyente vendió el 16 octubre 1998 la totalidad de títulos que poseía de la entidad NADIR 98 SIMCAV realizando la operación en contra el mismo día: el mismo número de títulos del mismo precio. El efecto de la operación fue de la cartera de acciones no varió pero su coste de adquisición disminuyó consiguiendo una pérdida de la declaración del impuesto de sociedades. Se entiende que existen apariencia de contrato cuyo resultado era la obtención de una disminución patrimonial inexistente y una nueva valoración de la cartera de acciones por un valor inferior. Se señala como elemento esencial que el intermediario de la operación (FIBANC Banco de Finanzas e Inversión) había condonado a su cliente el corretaje de la operación que ascendía a 1.854.076 pesetas.

En relación a la PRIMERA CUESTIÓN, la resolución explica el funcionamiento del MEFF y su regulación: actividad del MEFF y su mecánica de contratación. También se explica que hay determinadas operaciones denominadas aplicaciones que se regulan por lo previsto en el artículo 12.4 del Reglamento del MEFF que permite una actuación concertada entre comprador y vendedor en relación al tipo y número de contrato a transmitir y que, a su vez, se pueden realizar las llamadas operaciones de ida y vuelta en las que se realizan entre los mismos contratantes, sobre los mismos productos y que se pueden realizar en la misma fecha.

Entiende el TEAC que las operaciones realizadas por META URBANA se han llevado a cabo por el sistema de aplicación (operaciones de compra y venta en el mismo día y en sentido inverso) y son operaciones de las llamadas de ida y vuelta por lo que considera que se trata de operaciones simuladas y que se trataba de operaciones que estaban previamente concertadas en todos sus extremos y los negocios carecían de causa y aunque se trataba de operaciones formalmente llevadas a cabo en el mercado de futuros, la finalidad específicamente querida era obtener pérdidas que permitieran reducir el Impuesto de Sociedades que debía satisfacer las sociedades del grupo y las pérdidas eran ficticias y se apoyaban en contratos falsos por lo que no era posible admitir su deducibilidad. Entiende que estas operaciones eran negocios simulados y considera que deben aplicarse los artículos 25 y 11 de la Ley 58/2003 en cuanto a los efectos de los negocios simulados.

Se rechaza, pues, la deducibilidad de las pérdidas generadas por estas operaciones.

La SEGUNDA CUESTIÓN planteada es la que hace referencia a la deducibilidad de las pérdidas derivadas de la venta y recompra de acciones de la entidad NADIR 98 SIMCAV efectuada por META URBANA. Entiende que en el caso presente no existe dualidad de dos partes que suscriben un contrato sino que falta la nota de la bilateralidad pues comprador y vendedor son la misma persona por lo que no ha existido una pérdida fiscal sino una apariencia de contrato cuyo resultado ha sido una disminución patrimonial y una nueva valoración de la cartera de acciones que no puede ser fiscalmente deducible por lo que el propio intermediario financiero devolvió los gastos de corretaje por las operaciones de venta y compra que había efectuado.

Finalmente, en lo referido a la IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN, la resolución del TEAC impugnada entiende que la resolución sancionadora analizaba con detenimiento la conducta pues se había producido una falta de ingreso, conformidad con los hechos y conocimientos suficientes y claridad de la norma sin que pueda ampararse la conducta de la recurrente en una laguna normativa. Se remite al Acuerdo que impone la sanción que considera que la conducta se realiza con una actitud que demuestra la existencia de dolo, culpa ó cuando menos negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La parte recurrente formula su escrito de demanda planteando en primer lugar la prescripción del derecho de la administración a determinar la deuda tributaria mediante una liquidación relativa al impuesto de sociedades ejercicio 1998 por incumplimiento del plazo de duración máxima del procedimiento inspector. Entiende que a la fecha de notificación del acuerdo de liquidación (2 febrero 2005) ya había prescrito el derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante una liquidación relativa al impuesto de sociedades del ejercicio 1998.

En cuanto a las operaciones de venta y compra de acciones de la sociedad NADIR 98 SIMCAV realizadas el día 16 octubre 1998 entienden en esa misma fecha se produce la venta de la totalidad de acciones y se vuelve a comprar el mismo día y al mismo precio la misma cantidad de acciones de la entidad NADIR 98 SIMCAV. Entiende que se trata de las operaciones absolutamente diferenciadas sin que por las propias características del sistema bursátil sea posible que la hora recurrente pudiera conocer la identidad del comprador de la operación de venta y la identidad del vendedor de la posterior operación de compra.

Por lo que se refiere a las operaciones financieras con contratos de futuro realizados en el MEFF, la parte recurrente basa su demanda en dos razonamientos abúlico diferenciado: la falta de prueba de la simulación y la falta de motivación del acuerdo de liquidación al estar basado en tres argumentos alternativos e incompatibles entre sí.

Finalmente, se refiere la parte recurrente a la inexistente motivación del elemento subjetivo de la infracción imputada así como a la improcedencia de la aplicación del criterio de evaluación de la ocultación que considera no aplicable al caso presente.

Segundo.

Para una mejor comprensión de las cuestiones litigiosas, es conveniente recordar determinados datos de hecho relevantes en relación con las vicisitudes del procedimiento económico-administrativo:

- Las actuaciones de comprobación se iniciaron con fecha 25 de Septiembre de 2002 aunque se interrumpieron con la remisión del Expediente al Ministerio Fiscal (17 de Septiembre de 2003) y hasta que se dictó auto de archivo de la causa penal con fecha 24 de Noviembre de 2004.

- La liquidación definitiva se notificó a la ahora recurrente con fecha 2 de Febrero de 2005.

- La reclamación económico administrativa se interpuso con fecha 1 de Marzo de 2005.

- Paralelamente, se inició expediente sancionador con fecha 13 de Enero de 2005 que dio lugar a la resolución sancionadora de fecha 15 de Junio de 2005 imponiendo una sanción por infracción tributaria grave del artículo 79.a) de la LGT por haber dejado de ingresar las cuotas tributarias correspondientes al Impuesto de sociedades incrementando la sanción por ocultación de datos.

- También la resolución sancionadora fue objeto de reclamación económico administrativa ante el TEAR de Valencia.

- Con fecha 12 de Julio de 2004 META URBANA presentó solicitud de rectificación de su autoliquidación correspondiente al ejercicio 1999 y ello por considerar que si en 1999 se había producido una venta de acciones y como la Inspección había negado que en el ejercicio 1998 existiera una operación de venta y recompra de acciones, se debía fijar un nuevo precio de compra inicial por lo que existía un exceso en el beneficio declarado en 1999 por lo que era procedente disminuir la base imponible.

- Esta petición de rectificación de la autoliquidación fue rechazada por la AEAT lo que dio lugar a una nueva reclamación ante el TEAR de Valencia.

- Paralelamente, también se presentó con fecha 10 de Enero de 2007 una solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al año 2005 procedente también de una venta de acciones. También se rechazó por la AEAT la solicitud de rectificación y se promovió la correspondiente reclamación económico administrativa.

- Por el TEAR de Valencia se acumularon las reclamaciones interpuestas y se dictó la resolución posteriormente impugnada ante el TEAC y que ha sido impugnada jurisdiccionalmente por medio de este recurso contencioso administrativo.

Tercero.

La cuestión que se suscita en el presente recurso se centra en determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución ahora impugnada; en primer lugar deberemos dar respuesta a la alegación de la parte recurrente que se refiere a la supuesta prescripción de la facultad de la administración de liquidar la deuda tributaria reclamada.

Son datos esenciales a tomar en consideración los siguientes:

- El inicio de actuaciones se produce con fecha 25 de Septiembre de 2002 y la notificación de la liquidación con fecha 2 de Febrero de 2005; entre ambas fechas transcurrieron 861 días.

- Tanto la administración como la parte recurrente se muestran conformes en que no deben tomarse en consideración los 434 días en los que la demora estuvo causada por la remisión de actuaciones a la vía penal y hasta que se dictó el auto de sobreseimiento y archivo. El tiempo efectivo, pues, de duración de las actuaciones fue de 427 días de los que se deben descontar las dilaciones imputadas al contribuyente.

- La administración tributaria imputa al contribuyente las dilaciones que se extienden entre el 15 de Octubre de 2002 y el 23 de Abril de 2003, lo que hace un total de 190 días.

Para la administración, pues, computándose esos 190 días de dilaciones que imputa a la parte recurrente, considera que la resolución se ha dictado dentro del plazo general de 12 meses al que se refiere la LGT.

Sobre la base de estos hechos, la parte recurrente considera que esos 190 días no le son imputables y ello por las siguientes razones que resultan de su detallado escrito de demanda:

- La primera diligencia se levantó con fecha 23 de Octubre de 2002 solicitándose determinada documentación y habiéndose producido solicitud posterior de otra documentación que la parte recurrente considera que fue correctamente remitida.

- Entiende que en las diligencias números 7 y 8 ya no se hace referencia por la Inspección a que quede pendiente de aportar nueva documentación.

- A partir de la diligencia de fecha 20 de Noviembre de 2002 la recurrente manifestó que ya no disponía de mas documentación y que, en su caso, se debería solicitar de FIBANC que era el intermediario financiero.

- Entiende que en ningún caso le es imputable la dilación que se pudo producir a partir del mencionado día 20 de Noviembre de 2002 puesto que a partir de ese momento no se produjo retraso que le fuera imputable.

Examinado por esta Sala con detenimiento el expediente administrativo remitido resulta que la dilación se imputa desde el día 15 de Octubre de 2002, es decir desde que se levanta la diligencia numero 2; ya en la diligencia 3 (de fecha 20 de Noviembre) se manifiesta por la recurrente que no dispone de mas documentación que la aportada y que el resto de documentación la deberá aportar FIBANC; se levantan las diligencias siguientes (números 4, 5 y 6) en las que el recurrente sigue manifestando que no puede aportar nada mas y que está a la espera del certificado que debe emitir FIBANC

Resulta que dicho certificado se emite en fecha 13 de Febrero de 2003 y se aporta por la recurrente en la diligencia numero 6, de fecha 21 de Febrero de 2003. A partir de esa fecha, ya ningún retraso se puede imputar a la empresa ahora recurrente por lo que el resto de diligencias son de contenido normal y sin ninguna clase de dilación imputable al recurrente; no se justifica, pues, que se alargue la dilación hasta el día 25 de Abril de 2003. Del examen del expediente resulta que entre el 21 de Febrero de 2003 y el 25 de Abril de 2003 transcurren 63 días en los que no es posible imputar a la parte recurrente ninguna clase de dilación puesto que se produce la petición de determinada documentación que es rápidamente aportada por la parte recurrente, incluso durante el levantamiento de la Diligencia en cuestión.

De este modo resulta que la dilación de 190 días debe entenderse reducida, como mucho, a solo 129 días: entre el 15 de Octubre de 2002 (la misma fecha de inicio marcada por la Administración) y el 21 de Febrero de 2003 (fecha en que se aporta el Certificado de FIBANC) con lo que resulta que si de los 427 días de duración "real" se descuentan solo esos 129 resulta que la duración efectiva ha sido de 298 días y, por lo tanto, no se ha excedido del plazo de duración de doce meses señalado por la ley .

Cuarto.

Rechazada la posible prescripción del derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria, procede entrar en el fondo de la cuestión planteada y, en relación a las operaciones de futuros, la resolución del TEAC, como hemos señalado mas arriba, detalla suficientemente en su Fundamento Jurídico Séptimo las razones por las que considera que estamos ante operaciones simuladas:

- Se realizaron mediante el sistema de aplicación (que es excepcional)
- La empresa que obtenía la contrapartida de la operación realizada por la recurrente siempre era la misma y, además, era una vinculada con al recurrente.
- Todas las operaciones se realizan en un muy corto periodo de tiempo: de 21 de Octubre de 1998 al 19 de Noviembre de 1998.
- Todas las operaciones se realizaron en el mismo día.
- El intermediario no exigió garantías y ello a pesar de que se trataba de operaciones en pérdidas. Por eso se entiende que tenía certeza de la clase de operación de que se trata.
- Es impensable que se produzcan las operaciones con coincidencias entre comprador y vendedor en esa clase de operaciones.
- Las operaciones no tenían una causa determinada y
- Las pérdidas son ficticias puesto que proceden de contratos que adolecen de vicios de falsedad.

En relación con la simulación, esta Sala tiene declarado en sentencia de 20 de octubre de 2005, recurso 1126/2002 , fundamento jurídico cuarto y señala que " CUARTO .- (...). En relación a la simulación, ya ha señalado esta Sala en su Sentencia de 20 de abril de 2002 que "para que exista simulación relativa, ya afecte a la causa del contrato...ya a los sujetos o al contenido del mismo, sería preciso que el negocio creado externamente por las partes (negocio jurídico aparente) no sea realmente querido por aquellas, que buscan otro negocio jurídico distinto (o negocio simulado). O, como tiene declarado la Sala Primera del Tribunal Supremo en sus Sentencia de 23 de septiembre de 1990 , 16 de septiembre de 1991 y 8 de febrero de 1996 , la "simulación contractual se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, por responder éste a otra finalidad jurídica distinta", añadiendo en la última de las referidas sentencias que "el concepto jurisprudencial y científico de simulación contractual, que es un vicio de declaración de voluntad de los negocios jurídicos por el cual, ambas partes, de común acuerdo, y con el fin de obtener un resultado frente a terceros, que puede ser lícito o ilícito, dan a entender una manifestación de voluntad distinta de su interno querer". Como regla general el negocio simulado se presenta como un negocio ficticio (esto es, no real) - aunque puede ocultar en algunas ocasiones un negocio verdadero-, como un negocio simple -aunque una importante modalidad del mismo es el negocio múltiple o combinado- y, en fin, como un negocio nulo, por cuanto no lleva consigo, ni implica, transferencia alguna de derecho.

La simulación (relativa) es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de ley. De este modo lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes contratan de encubrir una determinada realidad (antijurídica). Por eso frente a la simulación, la reacción del ordenamiento sólo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir" (STS 15 de julio de 2.002). "Simulación, pues, y no mero fraude de ley, ya que, en el caso de éste, el negocio o negocios realizados son reales. No se trata de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma ("norma de cobertura"), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ("norma defraudada").

A lo expuesto se añade que si bien son grandes las dificultades que encierra la prueba plena de la simulación de los contratos, como ha tenido ocasión de señalar la jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, Sentencia de la Sala de lo Civil de 22 de marzo de 2001) por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el contrato es cierto y efectivo reflejo de la realidad, lo que obliga, en la totalidad de los casos a deducir la simulación de la prueba indirecta de las presunciones, existen en el caso numerosos indicios para entender que nos encontramos ante una simulación.

Las doctrinas científica y jurisprudencial han expresado que las reglas generales relativas al contrato simulado se encuentran en el artículo 1276 del Código Civil al tratar de la causa falsa.

La ciencia jurídica afirma mayoritariamente que la figura de la simulación está basada en la presencia de una causa falsa y que la simulación absoluta se produce cuando se crea la apariencia de un contrato, pero, en verdad, no se desea que nazca y tenga vida jurídica; sostiene, también, que el contrato con simulación absoluta está afectado de nulidad total, tanto por la tajante declaración del artículo 1276, como por lo dispuesto en los artículos 1275 y 1261.3, en relación con el 6.3, todos del Código Civil .

La doctrina jurisprudencial ha declarado que es facultad peculiar del Juzgador de instancia la estimación de los elementos de hecho sobre lo que ha de basarse la declaración de existencia de la causa o de su falsedad o ilicitud (SSTS 20 de octubre 1966 , 11 de mayo 1970 y 11 octubre 1985); igualmente, que la simulación es una cuestión de hecho sometida a la libre apreciación del juzgador de instancia (SSTS 3 junio 1968 , 17 de noviembre 1983 , 14 de febrero 1985 , 5 marzo 1987 , 16 septiembre y 1 julio 1988 , 12 diciembre 1991 , 29 julio 1993 y 19 junio 1997); que la simulación se revela por pruebas indiciarias que llevan al juzgador a la apreciación de su realidad (SSTS 24 abril 1984 y 13 octubre 1987); que la simulación nuda es una mera apariencia engañosa ("substantia vero nullam") carente de causa y urdida con determinada finalidad ajena al negocio que se finge (STS 10 julio 1988); que la simulación implica un vicio en la causa negocial (STS de 18 julio 1989); que en ningún sitio consta dicho por esta Sala que la simulación no se puede declarar si no se prueba una finalidad defraudatoria (STS 15 marzo 1995); que el negocio con falta de causa es inexistente (STS 23 mayo 1980); que la falsedad de la causa equivale a su no existencia y, por consiguiente, produce también la nulidad del negocio, en tanto no se pruebe la existencia de otra verdadera y lícita (STS 21 marzo 1956); que una de las formas utilizadas en la simulación absoluta es la disminución ficticia del patrimonio, con la sustracción de bienes a la inminente ejecución de los acreedores, pero conservando el falso enajenante el dominio (SSTS de 21 abril y 4 noviembre 1964 y 2 julio 1982); que la simulación absoluta da lugar a un negocio jurídico que carece de causa y éste es el caso de la compraventa en que no ha habido precio (SSTS 24 febrero 1986 y 16 abril 1986 , 5 marzo y 4 mayo 1987 , 29 septiembre 1988 , 29 noviembre 1989 , 1 octubre 1990 , 1 octubre 1991 , 24 octubre 1992 , 7 febrero 1994 , 25 mayo 1995 y 26 marzo 1997); que hay inexistencia de contrato de compraventa por falta de causa al ser simulado el precio, con la finalidad de sustraer un bien patrimonial a la perseguibilidad de los acreedores de los vendedores (STS 29 septiembre 1988)."

Y el Tribunal Supremo, en sentencia de 9 de diciembre de 2009, recurso de casación 4539/2004 , RJ 210/1943, sentencia en la que se remite a la sentencia del Alto Tribunal de 20 de septiembre de 2005 , declara al respecto en su fundamento de derecho quinto: "En el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. En la primera, tras la apariencia creada no existe causa alguna; en la segunda, tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes. Este es el sentido de la fórmula del artículo 1276 del Código Civil (CC , en adelante).

El artículo 16 de la LGT (Ley 58/2003) señala que: "1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. 2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. 3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente". El artículo 25 de la ley 230/63 también establecía en parecido sentido que "En los actos o negocios en

los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados".

Esta Sala en la sentencia correspondiente al recurso 588/2004 se remite a otras anteriores que han tratado la cuestión de la simulación afirmando que: <<En relación con la figura de la simulación, la Sala en Sentencia de fecha 14 de marzo de 2002, dictada en el Rec. 46/99 (Pte. D^a. M^a Asunción Salvo Tambo), tiene declarado: "Las doctrinas científica y jurisprudencial han expresado que las reglas generales relativas al contrato simulado se encuentran en el artículo 1276 del Código Civil al tratar de la causa falsa. La ciencia jurídica afirma mayoritariamente que la figura de la simulación está basada en la presencia de una causa falsa y que la simulación absoluta se produce cuando se crea la apariencia de un contrato, pero, en verdad, no se desea que nazca y tenga vida jurídica; sostiene, también, que el contrato con simulación absoluta está afectado de nulidad total, tanto por la tajante declaración del artículo 1276, como por lo dispuesto en los artículos 1275 y 1261.3, en relación con el 6.3, todos del Código Civil .

La doctrina jurisprudencial ha declarado que es facultad peculiar del Juzgador de instancia la estimación de los elementos de hecho sobre lo que ha de basarse la declaración de existencia de la causa o de su falsedad o ilicitud (SSTS 20 de octubre 1966 , 11 de mayo 1970 y 11 octubre 1985); igualmente, que la simulación es una cuestión de hecho sometida a la libre apreciación del juzgador de instancia (SSTS 3 junio 1968 , 17 de noviembre 1983 , 14 de febrero 1985 , 5 marzo 1987 , 16 septiembre y 1 julio 1988 , 12 diciembre 1991 , 29 julio 1993 [y 19 junio 1997); que la simulación se revela por pruebas indiciarias que llevan al juzgador a la apreciación de su realidad (SSTS 24 abril 1984 y 13 octubre 1987); que la «simulatio nuda» es una mera apariencia engañosa («substantia vero nullam») carente de causa y urdida con determinada finalidad ajena al negocio que se finge (STS 19 julio 1984); que la simulación implica un vicio en la causa negocial (STS de 18 julio 1989); que en ningún sitio consta dicho por esta Sala que la simulación no se puede declarar si no se prueba una finalidad defraudatoria (STS 15 marzo 1995); que el negocio con falta de causa es inexistente (STS 23 mayo 1980); que la falsedad de la causa equivale a su no existencia y, por consiguiente, produce también la nulidad del negocio, en tanto no se pruebe la existencia de otra verdadera y lícita (STS 21 marzo 1956); que una de las formas utilizadas en la simulación absoluta es la disminución ficticia del patrimonio, con la sustracción de bienes a la inminente ejecución de los acreedores, pero conservando el falso enajenante el dominio (SSTS de 21 abril y 4 noviembre 1964 y 2 julio 1982); que la simulación absoluta da lugar a un negocio jurídico que carece de causa y éste es el caso de la compraventa en que no ha habido precio (SSTS 24 febrero 1986 y 16 abril 1986 , 5 marzo y 4 mayo 1987 , 29 septiembre 1988 , 29 noviembre 1989 , 1 octubre 1990 , 1 octubre 1991 , 24 octubre 1992 , 7 febrero 1994 , 25 mayo 1995 y 26 marzo 1997); que hay inexistencia de contrato de compraventa por falta de causa al ser simulado el precio, con la finalidad de sustraer un bien patrimonial a la perseguibilidad de los acreedores de los vendedores (STS 29 septiembre 1988)>>.

Sobre esta base resulta que el negocio en cuestión no tiene mas causa que el disfrutar de la tributación especial del 1% por lo que no se justifica la operación que se pretende; la operación no tiene motivación económica razonable mas que trasladar los beneficios de una sociedad que tributa al tipo de gravamen del 35% a una que tributa al 1% de este modo, y al aplicar el principio general que procede del artículo 115 de la LGT (Ley 230/1963) cuando afirma que "En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes" y el artículo 118.2 cuando señala en relación a las presunciones que "Para que las presunciones no establecidas por la ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

El único argumento empleado por la parte recurrente es el que se refiere a que las operaciones se realizan a precio de mercado. Sin embargo, carece de sentido económico que se realicen por la parte recurrente las tres operaciones mencionadas en el mismo escrito de demanda con el resultado negativo señalado que arroja un total de minusvalías de 25.373.400 pesetas (estas minusvalías se afirman en la pagina 23 del escrito de demanda aunque luego se niegan en la pagina 33 del mismo escrito)

- Contrato XK98 con pérdida de 25.181.000 pesetas.
- Contrato XL98 con pérdida de 103.000 pesetas.
- Contrato XA99 con pérdida de 89.400.

Se afirma por la parte recurrente de que las operaciones de futuros son arriesgadas y buscando una alta rentabilidad y, precisamente por ello no se entiende que se realicen tantas ventas en pérdidas

La simulación, como tal, no puede reclamar una prueba plena sino que debe ser resultado de una prueba de presunciones en la que sea posible obtener ese resultado de la unión de indicios resultantes. Obviamente, la carga de la prueba de la simulación corresponde a la administración pero a juicio de esta Sala dicha prueba resulta de los datos obrantes en autos y que se han recogido al inicio de este Fundamento Jurídico

Carece de sentido la pretensión de la parte recurrente de que se declare que la coincidencia de las mismas entidades en el proceso de venta y de compra es casual.

En el Informe Anexo al Acta se hace referencia a esta operación exponiendo como la contabilización de las pérdidas de nada serviría si el que obtiene la ganancia tuviera que declarar y tributar al mismo tipo de gravamen; por eso, NADIR 98 SIMCAV no tuvo ningún perjuicio al declarar la plusvalía ya que tributaba al tipo del 1%. Insiste en que el contribuyente adopta decisiones irracionales desde el punto de vista económico puesto que ocasiona pérdidas múltiples, repetidas e ineludibles y que la ahora recurrente no ha ofrecido mas explicación que no se realizaron mas operaciones de ese tipo a partir de Noviembre de 1998.

La falta de motivación también es un argumento carente de apoyo suficiente y ello pues la mera lectura de la resolución recurrida y de la liquidación permiten conocer claramente las razones de la desestimación de las pretensiones anulatorias de la parte recurrente.

Quinto.

También es necesario referirse a la deducibilidad de los gastos por la venta de acciones en relación a que el contribuyente vendió el 16 octubre 1998 la totalidad de títulos que poseía de la entidad NADIR 98 SIMCAV realizando la operación en contra el mismo día: el mismo número de títulos del mismo precio

En relación a esta cuestión, el TEAC en el Fundamento Jurídico Octavo de su resolución afirma que el comprador y el vendedor en dicha operación es META URBANA S.A. por lo que entiende que falta la exigencia de bilateralidad en el contrato con lo que se incumple la exigencia que señala el artículo 1254 del Código Civil cuando comprador y vendedor son la misma persona; considera que ha existido una apariencia de contrato cuyo resultado ha sido la obtención de una disminución patrimonial y una nueva valoración de la cartera de acciones por un valor inferior, siendo significativo que el intermediario financiero devolviera el corretaje en las operaciones de venta realizadas por lo que entiende que al no existir propiamente dicha operación no es posible que se deduzca la disminución patrimonial que aparentemente se produjo.

En el Informe Anexo al Acta también se detalla esta operación insistiendo en que no existe alteración patrimonial en el contribuyente y ello puesto que antes y después de la operación tenía lo mismo: 398.726 acciones de NADIR 98. Entiende que no hay contrato, no hay compraventa, no hay alteración patrimonial y no se produce pérdida computable desde el punto de vista fiscal.

La parte recurrente insiste en su escrito de demanda en que sí concurre en el caso presente la nota de la bilateralidad en la operación y que la Orden de 6 de Julio de 1993 sobre normas de funcionamiento de las Sociedades de Inversión Mobiliaria de Capital Variable regula específicamente la obligación de comprar ó vender las acciones de la SIMCAV cuando no hayan existido posiciones vendedoras ó compradoras

Sin embargo, el hecho de que, ante la falta de posiciones, se pudiera la SIMCAV ver obligada a asumir sus propias ordenes de venta ó de compra, no es lo mismo que el hecho de que se realice era operación de modo artificial solo con la finalidad de conseguir la deducibilidad de los gastos de dicha operación.

Sexto.

En cuanto a la imposición de la sanción, el TEAC considera que la devolución por el intermediario financiero de los gastos de corretaje en las operaciones de venta y compra en las que había intervenido era ya un dato indicativo de la propia irregularidad; también afirma que se trataba de operaciones ficticias convenidas por las partes con la finalidad de obtener pérdidas configurando el sujeto pasivo una apariencia de realidad mediante la realización de operaciones generadoras de pérdidas ficticias.

Estos argumentos y la existencia misma de la simulación permiten justificar la imposición de la sanción y ello pues la existencia de operaciones ficticias es el elemento que se usa para justificar la liquidación.

No se olvide que la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, en tal sentido el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (Sentencias, ente otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable". Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterio de interpretación absolutamente insostenibles.

En el caso presente, pues, debe considerarse suficientemente justificada la imposición de la sanción y la culpabilidad aparece unida de forma indisoluble con la simulación y la artificiosidad de las operaciones realizadas

para las que no se ha ofrecido mas justificación que la reducción impositiva. La incorrecta aplicación de la normativa, por si misma, no es suficiente para tener el efecto de considerar que se ha cometido la infracción pero las circunstancias concurrentes en el caso presente sí pueden servir para mantener la sanción impuesta derivada de la conducta analizada en los fundamentos jurídicos anteriores.

Distinta suerte (estimatoria en este caso) deberá correr la alegación de la falta de justificación de la agravación de ocultación; en coherencia con el criterio que ha venido manteniendo esta Sala (véase entre otras la sentencia dictada en el recurso 478/2008), consideramos que debe anularse la graduación correspondiente a la ocultación, por cuanto, la agravación por ocultación prevista en el art. 82.1 d) de la LGT , entendemos que se ha aplicado con carácter automático sin tener en cuenta el elemento de la culpabilidad.

Como reiteradamente se ha declarado por esta Sala en relación con la graduación de la infracción, en la que la Administración aprecia la circunstancia prevista en el art. 82.1.d), de la Ley General Tributaria , redacción dada por Ley 25/1995, ("La ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta"), la Sala considera que no procede la aplicación de este criterio de graduación.

De la lectura de este precepto, se desprende que, para la apreciación de esta circunstancia, se requiere la concurrencia de tres factores: 1) la "ocultación" por parte del sujeto pasivo de "datos" a la Administración "necesarios para la determinación de la deuda tributaria", es decir, la sustracción al conocimiento de la Administración tributaria de todos o parte de los elementos constitutivos del hecho imponible, o el mismo hecho imponible. 2) Que dicha "ocultación" se realice "mediante la falta de presentación o la presentación de declaraciones inexactas". De ello, se desprende que la "falta de presentación" o la "presentación con inexactitudes" de la declaración, por sí sola, no puede ser interpretada como criterio de graduación de la sanción tributaria; de hecho, el art. 79.b), de la Ley General Tributaria , lo tipifica como "infracción grave", lo que, en principio, excluye su aplicación en el supuesto de esta infracción, al constituir un elemento del ilícito tributario. Y 3) que la consecuencia de la "ocultación" mediante "la falta de presentación de la declaración o su presentación con inexactitudes es la "derivación" de una "disminución de la deuda tributaria"; es decir, que la conducta de la ocultación produzca un perjuicio a la Administración tributaria al no percibir el importe exacto de la deuda tributaria, en consonancia con la realidad de la situación tributaria del sujeto pasivo.

Ha de rechazarse la imposición de sanciones con criterios automáticos, pues la ley ha querido asignar a la infracción grave una multa pecuniaria mínima estableciendo luego unos criterios de graduación en el artículo 82, y en particular en la letra d) del mismo, que permiten incrementar el porcentaje de la sanción de 25 puntos - conforme al RD 1930/1998 - como consecuencia de la falta de presentación de declaraciones o cuando las presentadas sean incompletas o inexactas de modo que determinen una menor deuda tributaria.

Sobre las circunstancias que permiten graduar la sanción, especialmente en el sentido de elevar su importe, ha de proyectarse también el principio de culpabilidad a fin de eliminar cualquier atisbo de responsabilidad objetiva, razonando la Administración el por qué de la aplicación de esa circunstancia que agrava la sanción mínima que ha querido establecer el legislador, pues en caso contrario se llega al resultado de imponer con criterios de generalidad la sanción incrementada en 25 puntos sobre la base de que la declaración presentada no fue exacta.

Procede por ello una estimación parcial del recurso solo en lo referido a que no procede graduar la sanción impuesta, incrementándola, con la circunstancia prevista en el artículo 82.1 d) de la L.G.T , agravante de ocultación a la Administración, manteniendo, eso sí, la sanción.

La resolución del TEAC recurrida también confirmaba la resolución dictada por el TEAR de Valencia correspondiente a las reclamaciones 3343/05 y 2345/07 referido a la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del impuesto en los ejercicios 1999 y 2005. La parte recurrente entendía que se habían producido ventas de acciones de NADIR 98 SIMCAV en Enero de 1999 y Junio de 2005 originándose determinados beneficios declarados pero que si la liquidación realizada por la Inspección negaba la existencia de la operación de venta y recompra de acciones, resultaba que el nuevo coste de adquisición debía ser algo mayor que el utilizado por el sujeto pasivo por lo que existía un exceso en el beneficio declarado de 74.122,37 euros en el ejercicio 1999 y de 36.546 euros en el ejercicio 2005.

Esta cuestión de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones fue obviada tanto en la resolución del TEAC objeto de recurso como en los escritos de demanda y contestación de las partes de este recurso contencioso administrativo por lo que deberá confirmarse el rechazo de la solicitud de rectificación que procede de la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana.

Efectivamente, tanto la demanda como la contestación, siguiendo los diversos apartados de la resolución del TEAC impugnada en el presente recurso contencioso administrativo, solo se refieren a la deducibilidad de los gastos procedentes de operaciones de futuros (valorando si hay simulación ó no), a la deducibilidad de los gastos de las ventas de acciones (negocio considerado simulado por la administración) y a la cuestión de la posible imposición de la sanción (con especial referencia a la aplicación del agravante de ocultación). Por lo tanto, no

habiéndose producido una impugnación diferenciada de esta cuestión, no procede sino la integra confirmación de la resolución recurrida también en este punto.

Séptimo.

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , vigente al momento de la interposición del presente recurso contencioso administrativo, procede no efectuar expresa imposición a ninguna de las partes.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

FUNDAMENTOS DE DERECHO

F A L L A M O S

Que debemos ESTIMAR EN PARTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don MARÍA LUISA SÁNCHEZ QUERO, en nombre y representación de la entidad mercantil TANALOT 98 S.L. y META AGRÍCOLA SALOBREÑA S.L. como sucesoras de la liquidada y extinguida META URBANA S.A., contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de fecha 17 de Febrero de 2011 por la que se desestima el recurso interpuesto frente a la resolución del TEAR de Valencia de fecha 30 de Septiembre de 2008 en relación a la liquidación y sanción del impuesto de sociedades correspondiente al ejercicio 1998 (por importe de 154.420,98 euros de cuota y 82.839,01 en concepto de sanción) así como en relación a la solicitud de rectificación de autoliquidaciones del impuesto de sociedades correspondientes a los ejercicios 1999 y 2005 por importes de 2.430,32 euros y 171.639,86 euros en relación a la que debemos estimar solo en cuanto a lo que se refiere a dejar sin efecto la agravación de ocultación en relación a la sanción, confirmando el resto de la resolución impugnada. Todo ello sin haber lugar a expresa imposición de las costas procesales a ninguna de las partes.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma Ilmo. Sr. D. JOSE GUERRERO ZAPLANA estado celebrando Audiencia Publica la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.