

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ058150

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 7 de mayo de 2015

Vocalía 6.ª

R.G. 5524/2012

#### SUMARIO:

**Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. Simulación. Profesional que interpone sociedad para desviar a través de ella la facturación de los servicios que presta.** La actuación del sujeto pasivo, dejando de ingresar parte de la deuda tributaria correspondiente al IRPF de los ejercicios 2005 y 2006, está tipificada de forma genérica como infracción tributaria en el art. 191 de la Ley 58/2003 (LGT), y como tal será, en su caso, sancionable. Ahora bien, no es menos cierto que a la hora de determinar si la conducta del contribuyente resulta constitutiva de infracción sancionable, es necesario determinar la responsabilidad tributaria examinando, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, y, en principio, dado el carácter cuasi penal de la actividad administrativa sancionadora, uno de los elementos esenciales para la existencia de infracción es, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa. En este caso, resulta indubitado que estamos ante un hecho, reconocido por el sujeto pasivo. Que un determinado servicio se haya prestado por una persona o por otra, o aceptar que se interpuso una sociedad para ocultar el verdadero prestador de los servicios, no es cuestión jurídica que exija acudir a normativa alguna para determinar su interpretación o alcance. Estamos ante un hecho, que, además, no ofrece dudas o vacilaciones acerca de su contenido o afirmación, dada la contundencia con la que está expresado y aceptado por el sujeto pasivo, de ahí que no pueda ahora rehuir el sujeto pasivo de los mismos, salvo, claro está, «mediante prueba de haber incurrido en error de hecho» cuando se reconocieron los mismos. Dicho esto, cuestiona el interesado la base de cálculo del importe de la sanción, alegándose que ésta debiera reducirse en el importe de las cantidades devueltas a la mercantil, así como en el importe de las cantidades que debió retener. A este respecto, la infracción cometida resulta tipificada en el art. 191 de la Ley 58/2003 (LGT), disponiéndose en el apartado primero de la misma que, «la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción». Así, el citado precepto rechaza lo alegado por el interesado, no cabe duda que siendo la actuación del sujeto pasivo merecedora del reproche que supone la sanción, la de haber presentado las declaraciones-liquidaciones del IRPF de los ejercicios 2005 y 2006 autoliquidando un importe menor del procedente, serán las cantidades dejadas de ingresar en cada ejercicio las que constituyan la base de cálculo de las correspondientes sanciones. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 144, 156, 179, 183, 184 y 191.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

Código Civil, arts. 1216 y 1218.

Constitución Española, art. 31.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 101.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el RECURSO DE ALZADA interpuesto ante este Tribunal Económico Administrativo Central por **D. F..., con NIF ...**, con domicilio a efecto de notificaciones en el de D. L..., contra la resolución de 27 de junio de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid por la que se desestima la reclamación económico-administrativa núm. 28/10132/2010 interpuesta por el sujeto pasivo frente a la resolución sancionadora de 20/01/2010 dictada por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT, Delegación de Madrid, por el IRPF de los ejercicios 2005/2006.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

Realizadas actuaciones de comprobación e investigación cerca del obligado tributario, en fecha 27 de noviembre de 2009 se formalizó **Acta A01 núm. ...** por el citado concepto y periodos, firmadas en conformidad por

el sujeto pasivo, de la que resultó una deuda tributaria exigida de 316.231,44 €, de los que 265.444,27 € se corresponden con la cuota y 50.787,17 € con los intereses de demora, con el siguiente detalle por ejercicios fiscales regularizados:

	<u>Cuota tributaria</u>	<u>Intereses de demora</u>
IRPF-2005	165.530,18	35.161,56
IRPF-2006	99.914,09	15.625,61

En la misma se señala que el obligado tributario, junto con su cónyuge, resultan titulares del 100 % del capital social de la mercantil **M... SL** (NIF ...), habiéndose comprobado que dicha mercantil carecía de medios humanos y materiales suficientes para prestar servicios a la sociedad **A... SA** (NIF ...), resultando que el verdadero prestador de servicios a la referida sociedad **A... SA** resulta ser **D. F.**, de ahí que proceda imputar a éste, en concepto de rendimientos de la actividad profesional, las cantidades facturadas por **M... SL** a **A... SA** (472.378,56 € en 2005 y 267.098,47 € en 2006).

No consta que contra la liquidación derivada de aquella regularización haya interpuesto el sujeto pasivo recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

### Segundo.

Trayendo causa de los hechos allí regularizados, y previa instrucción del correspondiente expediente sancionador, en fecha 20 de enero de 2010 se dictó resolución sancionadora imponiéndose al sujeto pasivo sanción pecuniaria de importe 232.263,74 € (sobre la que se considera la aplicación de una reducción de 58.065,94 €, elevando el importe de la sanción reducida a 174.197,80 €), con el siguiente desglose:

	<u>IRPF 2005</u>	<u>IRPF 2006</u>
Artículo aplicable	Art. 191 LGT	Art. 191 LGT
Base sanción	165.530,18	99.914,09
Base ocultación	165.530,18	99.914,09
% Inciden. Ocultación	100 %	100 %
Medios Fraudulentos	SI	SI
Calificación Infracción	Muy Grave	Muy Grave
Sanción mínima	100 %	100 %
Perjuicio económico	25 %	25 %
% Sanción	125 %	125 %
Importe sanción	206.912,73	124.892,61
Reducción conformidad	62.073,82	37.467,78
Sanción efectiva	144.838,91	87.424,83

Tras señalarse los antecedentes del caso, se dice que la actuación del sujeto pasivo es constitutiva de infracción tributaria, toda vez que no declaró los ingresos profesionales derivados de los servicios prestados a **A... SA**, cobrados a través de su sociedad **M... SL**, simulando haberlos prestados a través de esta última sociedad, cuando se ha probado en las actuaciones que no disponía de los medios materiales ni humanos para llevarlos a cabo.

### Tercero.

Frente a dicha resolución sancionadora el sujeto pasivo interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (núm **28/10132/2010**), recayendo resolución en fecha 27 de junio de 2012 que desestimaba la misma, confirmando la sanción impuesta, reiterando las argumentaciones del acuerdo impugnado.

Dicha resolución consta notificada en fecha 17 de julio de 2012.

### Tercero.

En fecha 8 de agosto de 2012 el interesado formuló recurso de alzada contra aquella resolución del Tribunal de instancia, siéndole asignado el número de expediente RG.5524/2012, formulando en el propio escrito de interposición, alegaciones que sostienen la improcedencia de la resolución sancionadora, al entender que no se ha firmado en conformidad que no existiesen medios materiales ni humanos para el desarrollo de la actividad por parte de la mercantil **M...**, como falsamente se afirma en la resolución sancionadora, pues lo recogido en el Acta A01 es

un juicio de los actuarios, que entienden que M... no cuenta con medios para prestar aquellos servicios; la suficiencia o insuficiencia de medios es una cuestión de valoración de la Inspección a la que no se presta conformidad al firmar el Acta, como se advierte en el art. 144.2 de la LGT. La única limitación a la hora de discutir la resolución sancionadora son los hechos recogidos en aquella Acta A01, no los juicios de valor que en la misma se realizan. Además, el Acta A01 incurre en error de hecho al afirmar que M... no contaba con medios personales, ya que el propio Sr F... era administrador único y, si podía prestar aquellos servicios a título personal, obviamente los podía prestar como administrador de M.... Se sostiene la inexistencia de la simulación denunciada por la Inspección, remitiéndose en este punto a la derogación del régimen de transparencia fiscal por la Ley 46/2002, e interrogándose sobre qué ventajas fiscales obtendría el Sr F... de concurrir la que se dice simulación. Respecto de la base de la sanción, se alega que ésta debiera reducirse en el importe de las cantidades devueltas a la mercantil M... así como en el importe de las cantidades que debió retener A... (15 %).

De acuerdo con lo anterior se insta la anulación de la sanción impugnada; subsidiariamente, se rectifique el importe de la base de la sanción y no se aprecie la concurrencia de perjuicio económico ni medios fraudulentos.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante, impugnabilidad del acto reclamado y que el recurso de alzada ha sido interpuesto en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

### Segundo.

La presente resolución se contrae a determinar la procedencia de la resolución de 27 de junio de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid por la que se desestima la reclamación económico-administrativa núm. 28/10132/2010 interpuesta por el sujeto pasivo frente a la resolución sancionadora de 20/01/2010 dictada por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT, Delegación de Madrid, por el IRPF de los ejercicios 2005/2006.

### Tercero.

Formula el interesado diferentes alegatos acerca de la improcedencia de la liquidación derivada del Acta A01 formalizada el 27/11/2009. Al respecto debe señalarse que no corresponde en este momento procesal enjuiciar la bondad de la liquidación practicada en su día por la Inspección mediante aquella Acta A01 núm. ..., toda vez que la misma devino firme y consentida al no haberse interpuesto frente a la misma recurso o reclamación.

Advertido lo anterior, cumple recordar que la actuación del sujeto pasivo, dejando de ingresar parte de la deuda tributaria correspondiente al IRPF de los ejercicios 2005 y 2006, está tipificada de forma genérica como infracción tributaria en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y como tal será, en su caso, sancionable en virtud de lo preceptuado en dichas normas.

Ahora bien, no es menos cierto que a la hora de determinar si la conducta del contribuyente resulta constitutiva de infracción sancionable, es necesario tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo en el sentido de que en el ámbito del derecho tributario sancionador tiene plenos efectos el principio de culpabilidad, a cuyo efecto se debía vincular la punibilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se hallara amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables y respaldada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de abril de 1990, al analizar lo dispuesto en el mencionado precepto y entender que en esta materia resulta aplicable el principio de culpabilidad que excluía la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, principios, que se recogieron de forma expresa en el artículo 77.4.d) de la derogada Ley General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y asimismo se contienen en el artículo 179 de la vigente Ley 58/2003, en el que se expresa que *“Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: .....d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario 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. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta 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”.

Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, y, en principio, dado el carácter cuasipenal de la actividad administrativa sancionadora, uno de los elementos esenciales para la existencia de infracción es, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa.

#### Cuarto.

Visto lo anterior, véase que si bien el interesado niega en sus alegaciones su intención de simular la prestación de servicios por M..., centra sus alegatos, con carácter previo, en negar lo que se dice no resultan hechos aceptados por el interesado y recogidos en el Acta A01, sino valoraciones de los actuarios y, yendo más allá, sostendría el error de tales hechos aceptados si así se considerasen.

Respecto a la eventual impugnación de las actas de conformidad, dispone el artículo 156.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que, “los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de esta ley”, disponiendo el referido artículo 144.2, que, “Los hechos aceptados por los obligados tributarios en actas de inspección se presuponen ciertos y solo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho”. La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, en numerosas Sentencias (v.gr. 01-04-96, 23-03-96, 09-04-97, 09-05-98), ha sentado criterio respecto de esta cuestión, en el sentido de distinguir tres aspectos en el valor probatorio de las Actas de Conformidad: (1º) La declaración de conocimiento que realice el funcionario que autoriza el Acta goza de la presunción de veracidad configurada en el artículo 1.218 del Código Civil y las Actas hacen prueba del hecho al cual se refieren y a su fecha, por tratarse de un documento emanado de un funcionario público competente, en el ejercicio de sus funciones y con las solemnidades requeridas legalmente, tal y como exige el artículo 1.216 del mismo texto legal; (2º) En lo concerniente a los hechos, el contribuyente no puede rechazarlos, porque hacerlo sería atentar contra el principio de que nadie puede ir contra los actos propios, a no ser que pruebe que incurrió en notorio error al aceptar tales hechos, y, (3º) En lo relativo a la interpretación y aplicación de las normas jurídicas, el Acta de conformidad es impugnabile, porque a estas operaciones no se extienden las presunciones antes dichas. Tales pronunciamientos, si bien referidos a la normativa anterior (Ley 230/1963), resultan plenamente aplicables a la regulación actual dada la similitud de ambas normativas al respecto.

Más recientemente, la misma Sala en sentencia de 9 de diciembre de 2011 (recurso de casación 653/2008), recuerda que en numerosas ocasiones ha declarado, “que las actas de conformidad son recurribles -más bien la resolución liquidatoria posterior que, de forma manifiesta o tácita, las avala-, tanto en vía económico-administrativa como en la jurisdiccional, si bien se establecen ciertas limitaciones respecto de la revisión de los hechos aceptados, en consonancia con el principio general que prohíbe dirigirse contra los propios actos (‘venire contra factum proprium’)”.

Prevenido lo anterior, véase que en aquella Acta A01 número ..., formalizada el 27/11/2009, se recogen, entre otras, las siguientes afirmaciones:

- La sociedad M... SL “carecía de los medios humanos y materiales suficientes para prestar los servicios a la sociedad A... SA”.
- “Los servicios fueron prestados directamente por D. F..., que, junto con su cónyuge es titular del cien por cien de las participaciones en M... SL”.
- “Los obligados tributarios han ocultado a la Administración Tributaria el verdadero prestador de los servicios mediante la interposición de una sociedad y procede exigir los impuestos de acuerdo con los negocios realmente celebrados”.

Dicha Acta A01 fue firmada en conformidad por el propio sujeto pasivo, recogándose en su artado 8º, que, “en prueba de conformidad con el contenido de esta acta ... y con el alcance previsto en el artículo 144 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es firmada por el interesado”.

Resulta indubitado que estamos ante un hecho, reconocido por el sujeto pasivo, al sostenerse en aquella Acta que, “Los servicios fueron prestados directamente por D F...”, o que, “Los obligados tributarios han ocultado a la Administración Tributaria el verdadero prestador de los servicios mediante la interposición de una sociedad”. Que un determinado servicio se haya prestado por una persona o por otra, o aceptar que se interpuso una sociedad para ocultar el verdadero prestador de los servicios, no es cuestión jurídica que exija acudir a normativa alguna para determinar su interpretación o alcance. Estamos ante un hecho, que, además, no ofrece dudas o vacilaciones acerca de su contenido o afirmación, dada la contundencia con la que está expresado y

aceptado por el sujeto pasivo, de ahí que, de acuerdo con lo antes expuesto, no pueda ahora rehuir el sujeto pasivo de los mismos, salvo, claro está, “mediante prueba de haber incurrido en error de hecho” cuando se reconocieron los mismos. Sobre la relimitación del error de hecho que, de acreditarse, habilita al sujeto pasivo para desdecirse de los hechos aceptados en un Acta de conformidad, continúa señalando la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en la citada sentencia de 9 de diciembre de 2011 (recurso de casación 653/2008), que:

*“También recuerda la sentencia del Alto Tribunal de 28 de enero de 1997, que al tratarse de actas de conformidad ... no procede la impugnación respecto a los hechos en ellas recogidos, salvo que el contribuyente pruebe que incurrió en manifiesto error al aceptarlos; error de hecho que ha de poder observarse por la sola contemplación del expediente administrativo, y subsanarse sin que por ello padezca la subsistencia jurídica del acto, es decir, que la rectificación no suponga una alteración fundamental del contenido del acto, de tal forma que no constituye error de hecho, en el decir de la doctrina jurisprudencial, aquel cuya estimación exige un razonamiento, un análisis y contrastación crítica, bien de las pruebas de los hechos o bien de los preceptos legales.*

Esto último es lo que acontece en el supuesto enjuiciado, ..., toda vez que el error que se aduce no resulta patente con la sola comprobación de los elementos que obran en el expediente, sino que requiere un examen crítico de los mismos y, además, su contrastación con otros extraños al mismo. Por consiguiente, la conformidad prestada al acta de inspección goza de la fuerza propia de una confesión sobre los hechos, .... Ciertamente, ni la impugnación permite combatir los actos sobre los que se ha prestado conformidad, ni lo que aquí se denuncia es que la conformidad prestada se funda en un error de hecho, necesariamente equivalente, para cobrar fuerza enervante del consentimiento prestado, con el error invencible de hecho” (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

No cabe duda que cuando el sujeto pasivo reconoce en aquel Acta de conformidad que “los servicios fueron prestados directamente por” él, estamos ante un hecho o acontecimiento que refleja la realidad en lo que alcanza a la prestación de aquellos servicios, con la trascendencia tributaria que contempla el ordenamiento tributario (renta integrable en la base imponible, gastos deducibles, tipo impositivo, etc), que obviamente es cuestión distinta. Además, pretende el sujeto pasivo revertir la realidad allí reconocida, razonando que la sociedad M... sí disponía de medios para prestar aquellos servicios, frente a lo que cabe recordar, parafraseando al Tribunal Supremo, que “no constituye error de hecho, en el decir de la doctrina jurisprudencial, aquel cuya estimación exige un razonamiento, un análisis y contrastación crítica, bien de las pruebas de los hechos o bien de los preceptos legales”.

Así, obviando conscientemente lo anterior, pretende el sujeto pasivo hacer pivotar el presente debate en torno a lo reconocido en el Acta, acerca de que la sociedad M... SL “carecía de los medios humanos y materiales suficientes para prestar los servicios a la sociedad A... SA”, argumentándose que no estamos ante una cuestión de hecho sino ante un ‘juicio de valor’ del actuario, evidenciándose ese debate estéril, toda vez que, a renglón siguiente, el mismo sujeto pasivo, sin que la redacción de la afirmación pueda ofrecer duda alguna, acepta que “los servicios fueron prestados directamente por D. F...”, y, aún más allá, acepta que ha “ocultado a la Administración Tributaria el verdadero prestador de los servicios mediante la interposición de una sociedad”.

Que un determinado servicio profesional se haya prestado por un u otro sujeto pasivo no constituye ningún ‘juicio de valor’, sino que responde a la descripción de una realidad, con evidente trascendencia fiscal, más aún si el propio prestador de aquellos servicios lo reconoce en documento público, como es el caso. No cabe confundir el hecho, cierto, indubitado, de quién prestó el servicio, con la trascendencia jurídica del mismo (su calificación fiscal, su cuantificación neta, su imputación temporal, el tipo de gravamen, etc). En un supuesto similar, en el que se enjuicia la calificación fiscal de una sociedad como ‘transparente’ en atención a la composición de su patrimonio, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo ha recogido en sentencia de 22 de junio de 2011 (recurso de casación 361/2007), que:

*“El primero de los motivos de casación alegados parte de considerar que, puesto que de un acta de conformidad se trata, la naturaleza transparente o no de la entidad recurrente es una cuestión jurídica, susceptible de impugnación, y no, meramente, una cuestión de hecho.*

*Expresado en estos términos el problema habría que dar la razón a la recurrente. Lo que sucede es que las cosas son más complejas. La naturaleza transparente o no de la recurrente, en este caso, viene dada en función de que más de la mitad de su activo total esté constituido por valores.*

*En vía económico-administrativa y contenciosa se sostiene que se omitieron, por error de la propia declarante, determinadas inversiones, cuyo cómputo habría modificado la proporción citada (activo total/valores), y, en consecuencia, la calificación de la entidad demandante como transparente.*

*Obsérvese que, en cuanto el dato fáctico automáticamente modifica la calificación jurídica, exige que el recurrente acredite la concurrencia de las circunstancias fácticas -error- que la llevaron a aceptar una situación que no respondía a la realidad de las cosas reflejadas en el acta de conformidad.*

*La prueba sobre la concurrencia del citado error no se ha practicado, y así lo declara la sentencia impugnada, razón por la que no siendo tampoco impugnables en casación la valoración fáctica verificada por la sentencia, salvo en los supuestos excepcionales, que aquí no concurren, procede la desestimación del motivo”.*

En aquel caso, la reclamante pretendía rehuir de la calificación fiscal de la sociedad como ‘transparente’, advirtiendo el Alto Tribunal que, para ello, debiera la interesada probar que incurrió en error de hecho cuando prestó la conformidad a determinada composición de su activo, de la que resultaba aquella calificación como ‘transparente’; como en aquel caso, ahora, si el interesado pretende afirmar que aquellos servicios no fueron prestados a **A... SA** por él, sino que fueron prestados por **M... SL**, deberá acreditar que incurrió en error de hecho cuando aceptó, de manera indubitada, que *“los servicios fueron prestados directamente por **D. F...**”* y, como recuerda la Sala, *“no constituye error de hecho, en el decir de la doctrina jurisprudencial, aquel cuya estimación exige un razonamiento, un análisis y contrastación crítica, bien de las pruebas de los hechos o bien de los preceptos legales”*.

## Quinto.

Visto lo anterior, nos encontramos ante quien interpone una sociedad de manera ficticia, simulando que es ésta quien presta los servicios a **A... SA**, para disimular que los servicios son prestados por él mismo, con el claro efecto de reducir y diferir la carga tributaria del sujeto pasivo.

Difícilmente podemos encontrarlos en el terreno tributario con una reprobación mayor, merecedora de la correspondiente sanción, que la derivada de la intermediación ficticia de personas jurídicas en la actividad económica, con la única finalidad de diferir, eludir o escapar de la tributación del tipo impositivo marginal en el ámbito del IRPF, esto es, la actuación de aquellos contribuyentes con elevadas rentas que se sirven de una simulación negocial para escapar de la progresividad tributaria, vital fundamento éste que sostiene nuestro Estado Social, en claro desprecio al Principio de progresividad impositiva que recoge el artículo 31.1 de nuestra Constitución.

Obvio es recordar que, una vez acreditada la falta de ingreso en la regularización correspondiente, en el ámbito estrictamente sancionador resulta ciertamente dificultoso y complejo evidenciar o exteriorizar el ánimo defraudador del contribuyente. Ahora bien, frente a esa complejidad se erige en sentido contrario aquellos supuestos de simulación, como los que aquí nos ocupan, donde, precisamente, la construcción negocial ficticia evidencia, exterioriza, saca a la luz la clara voluntad del contribuyente de eludir el tributo. Es esa finalidad defraudatoria la que pone en marcha las decisiones que llevan a la construcción negocial, de ahí que no pueda más que confirmarse la comisión de infracción tributaria en el presente caso. En esta tesitura bien cabe recordar lo reiterado por la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, quien, en sus sentencias de 15 de julio de 2002 y 28 de noviembre de 2003, argumenta que, *“... en el caso de la simulación ... se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad negocial, sólo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la Ley”*. Insistiendo en la primera de dichas sentencias en que *“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 la ley”*.

Además, no cabe estar a la existencia de una interpretación razonable de la norma. En lo que respecta a los negocios simulados para ocultar aquellos rendimientos profesionales, como ya ha señalado este Tribunal en resoluciones de 28 de abril de 2011 (RG.478/2009) y 2 de junio de 2011 (RG.5855/2009), *“el hecho de haber acordado que, dados los hechos acreditados en el expediente, existió una auténtica simulación a través de llevar a cabo negocios, ..., hace ciertamente difícil entender que tal conducta pueda verse amparada en una interpretación razonable de la norma; en realidad, la naturaleza de la simulación es incompatible con lo que se debería entender con interpretación razonable de la norma, ya que, a través de la simulación, ya sea absoluta o relativa, como es el caso, lo que se pretende es, más que interpretar la norma, eludir su aplicación y sus consecuencias tributarias. Ha de entenderse, por tanto, procedente la sanción impuesta, desestimando el recurso de la entidad recurrente”*, argumentación ésta que cabe dar por reproducida en el presente caso.

Por todo lo expuesto, se confirma la existencia de conducta sancionable.

## Sexto.

Confirmada la comisión de infracción tributaria, cuestiona el sujeto pasivo la consideración por la Inspección de la existencia de ‘medios fraudulentos’ que llevó a calificar la infracción como muy grave, instando expresamente en el suplico de su recurso que *“no se aprecie ... medios fraudulentos”*.

La Inspección, en la resolución sancionadora, tras reproducir lo prevenido por el artículo 184.3.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, razona que, *“en el presente caso se considera que el obligado tributario utilizó la sociedad **M...** como sociedad interpuesta para el cobro de sus ingresos profesionales con el objetivo del incumplimiento de sus obligaciones tributarias ... produciéndose una menor tributación”*.

Valga anticipar que no cabe calificar la infracción cometida como muy grave atendiendo a la que se dice concurrencia de ‘medios fraudulentos’, toda vez que la motivación que ofrece la Inspección resulta insuficiente a la vista del tenor literal del precepto.

Véase que el artículo 191.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que *“la infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos”*, y, a este respecto, bajo el epígrafe *‘Calificación de las infracciones tributarias’*, dispone el artículo 184 de la misma norma, en el apartado c) de su punto 3º, que:

*“A los efectos de lo establecido en este Título, se se considerarán medios fraudulentos: ...*

*c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona”.*

Si bien referida a la anterior Ley General Tributaria, 230/1963, resulta plenamente trasladable al régimen actual la jurisprudencia sentada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en sus sentencias de 10 de febrero de 2003 (recurso de casación nº 630/1998) y de 17 de septiembre de 2003 (recurso de casación nº 5491/1998), ambas citadas por la resolución de este Tribunal de 30 de abril de 2009 (RG.2473/2007), recaída en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, en la que el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT se alzaba contra el acuerdo del Tribunal de instancia que no apreció la concurrencia de ‘medios fraudulentos’ (anomalías sustanciales en contabilidad), para calificar la infracción como muy grave, argumentando el Director del Departamento de Inspección en el recurso extraordinario de alzada que, *“la apreciación de la circunstancia determinante de la aplicación del régimen de estimación indirecta prevista en el artículo 53.1.c) de la LGT determina asimismo la apreciación de medios fraudulentos determinante de la calificación de una infracción como muy grave”*.

Dicho recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio fue desestimado por remisión a la citada jurisprudencia del Tribunal Supremo, quien, en aquellas sentencias, sostiene que:

*“La sentencia de instancia afirma en su Fundamento de Derecho Cuarto que, en virtud de las previsiones recogidas en la disposición transitoria primera de la Ley 25/1995, debe ser aplicada a las sanciones de autos ... la nueva graduación previstas en dicha norma, por ser la misma más favorable para el sujeto infractor, y, por ello, en virtud de tal graduación más reciente, procede fijar las sanciones por las infracciones tributarias de naturaleza grave como las de autos en el porcentaje del 70% de la cuota tributaria correspondiente, para cada una de ellas, como resultado de sumar al 50% que, como mínimo, establece el artículo 87.1 de la nueva versión de la LGT el 20% que señala la redacción dada al artículo 82.1 c), párrafo segundo (circunstancia agravante relativa a la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad).*

*Pero tal conclusión no puede ser admitida, ... porque, como ya hemos dejado sentado, entre otras varias, en la sentencia de esta Sección y Sala del TS de 10 de febrero de 2003, dictada en el recurso de casación número 630/1998, no cabe estimar correcta la tesis sustentada, al efecto, por la sentencia recurrida, tan pronto se tenga en cuenta que «la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad», que los citados artículos 82 y 87 de la nueva redacción de la LGT consideran como circunstancia agravatoria, no es autónoma, es decir, no resulta aplicable automáticamente en cualquier supuesto en que, sin mayores precisiones, pueda apreciarse, sino que las expresadas anomalías han de responder al concepto general de «utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción»; y, por consiguiente, dada la concreta significación que la expresión «medios fraudulentos» tiene, incluso en el uso vulgar del lenguaje, sólo las anomalías contables especialmente buscadas con el propósito de eludir el pago de los impuestos debidos a sabiendas de su falsedad, de su ilegalidad o de su significación engañosa o falaz, podrán tener el aludido carácter de circunstancia de agravación.*

*Además, de no aceptarse la anterior interpretación, se consagraría en la práctica una total asimilación entre los conceptos de «incumplimiento sustancial de las obligaciones contables», determinante, según se ha expuesto, de la aplicación del régimen de estimación indirecta de las bases tributarias, inclusive con el alcance con que lo entiende el artículo 64.2 Reglamento General de la Inspección de Tributos, y el de utilización, en la comisión de la infracción, del medio fraudulento consistente en la existencia de «anomalías sustanciales en la contabilidad», con el resultado inaceptable de que, siempre que fuera de aplicación dicho régimen, habrían de agravarse, poco menos que automáticamente, las sanciones en su caso procedentes”* (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Véase como la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo rehuye claramente del automatismo que pueda suponer la consideración de que concurren medios fraudulentos (en ese caso, anomalías contables), pues, aunque esas anomalías contables justifican la aplicación del régimen de estimación indirecta, la agravación de la sanción que conlleva la apreciación de ‘medios fraudulentos’ impone que *“sólo las anomalías contables especialmente buscadas con el propósito de eludir el pago de los impuestos debidos a sabiendas de su falsedad, de su ilegalidad o de su significación engañosa o falaz, podrán tener el aludido carácter de circunstancia de agravación”*.

En el presente caso, *mutatis mutandí*, el hecho que la liquidación, e incluso la apreciación de la comisión de infracción tributaria, se sustente en la interposición de persona jurídica en la prestación de aquellos servicios, no

supone que la apreciación de medios fraudulentos *“resulta aplicable automáticamente en cualquier supuesto en que, sin mayores precisiones, pueda apreciarse”*, en palabras del Tribunal Supremo.

La Inspección, en aquella resolución, tras citar el precepto 183.3.c) de la LGT, ‘concluye’ sin previa argumentación o motivación, que resulta aplicable al caso la concurrencia de ‘medios fraudulentos’, lo que, siguiendo la citada jurisprudencia, impone que no deba estarse en el presente caso a la referida apreciación de ‘medios fraudulentos’, sin que, por otro lado, este Tribunal pueda suplir la ausencia o carencia de motivación de la resolución sancionadora en este punto, como reiteradamente sostiene la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación a la función revisora, lo que impone estimar parcialmente el recurso de alzada, anulando la resolución impugnada y la sanción que ésta confirma, en este extremo, debiéndose dictar nueva resolución sancionadora en la que se califique la infracción cometida en su grado mínimo, el leve, al no haberse argumentado en el caso la concurrencia de ninguna de las circunstancias que pudieran calificar la infracción cometida como grave (apartados a, b y c de los artículos 191.2 y 191.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria), debiéndose así cuantificar aquélla en el 50 % de las cantidades dejadas de ingresar, sin que quepa la aplicación del criterio de graduación de ‘perjuicio económico’.

## Septimo.

Por último, cuestiona el interesado la base de cálculo del importe de la sanción, alegándose que ésta debiera reducirse en el importe de las cantidades devueltas a la mercantil **M...**, así como en el importe de las cantidades que debió retener **A...** (15 %).

A este respecto, véase que la infracción cometida resulta tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, disponiéndose en el apartado primero de la misma que, *“la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción”*.

Así, el citado precepto rechaza lo alegado por el interesado, toda vez que la base de cálculo resulta ser la *‘cuantía no ingresada ... como consecuencia de la comisión de la infracción’*, infracción ésta cuya tipificación resulta ser el *“dejar de ingresar ... parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo”*.

No cabe duda que siendo la actuación del sujeto pasivo merecedora del reproche que supone la sanción, la de haber presentado las declaraciones-liquidaciones del IRPF de los ejercicios 2005 y 2006 autoliquidando un importe menor del procedente, serán las cantidades dejadas de ingresar en cada ejercicio las que constituyan la base de cálculo de las correspondientes sanciones.

Como ya sostenía este Tribunal en su resolución de 5 de junio de 2014 (RG.3478/2013), *“Admitir las tesis del interesado supondría una clara vulneración del principio de tipicidad al que está sujeta la potestad sancionadora, toda vez que no sólo supondría eliminar un supuesto tipificado por la norma (que el sujeto pasivo deje de ingresar parte de la deuda tributaria que resultaba de la correcta presentación de su autoliquidación), sino que, al tiempo, supondría tipificar de manera novedosa como actuación constitutiva de infracción tributaria, el que los sujetos pasivos vinculados en los términos del art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en conjunto, hayan dejado de ingresar parte de la deuda tributaria que globalmente les correspondería a ambos de acuerdo con la imposición personal de cada uno de ellos”*.

Más aún, este Tribunal ha aprobado en la misma sesión de hoy, resolución recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (RG.2739/2014), que guarda relación con el caso. En tal asunto, frente a la simulada relación mercantil de una sociedad con una persona física que decía ejercer una actividad empresarial, la Inspección recalificó la relación existente entre la sociedad y el preceptor de rentas de ella (hijo del administrador de la misma, acogido a la modalidad de estimación objetiva por módulos) entendiéndose que en realidad se trataba de una relación laboral, sancionando a la sociedad por las retenciones no practicadas e ingresadas, y girando la correspondiente liquidación y sanción a la persona física, por los rendimientos del trabajo no declarados. Sobre esta cuestión sostuvo el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por lo que hace a la sanción impuesta a la persona física, que, *“las bases de sanción deben ser calculadas excluyendo de las mismas el importe de las retenciones que, si no exigidas en la liquidación practicada en sede de la pagadora, sí han sido sancionadas a ésta por la comisión de infracciones muy graves, por lo cual no procede la inclusión de nuevo de dicho importe en las bases de sanción del preceptor”*. Frente a aquella resolución del Tribunal de instancia se alzó el Director del Departamento de Inspección de la AEAT, estimando este Tribunal en sesión de hoy el recurso, argumentándose, por lo que ahora interesa, que:

*“La función de la sanción no es recaudatoria, sino que tiene que ser ejemplarizante y disuasoria, máxime en situaciones en que se producen actos o negocios en los que exista simulación, .... En estos supuestos, si de la base de la sanción que se exige al preceptor de las rentas se deduce el importe que ya ha sido sancionado en sede del pagador-retenedor, ello implicaría dejar vacía de contenido la sanción para quien ha cometido una infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley General Tributaria ....*

*Por todo ello, no podemos sino considerar, en los términos alegados en el recurso, ..., sin que proceda deducir en sede del preceptor las cantidades que se han sancionado en sede de pagador”*.



**Octavo.**

A mayor abundamiento, por lo que hace a la alegada deducción de las retenciones que, dice el reclamante, debieron deducirse de la liquidación practicada en aquella Acta A01, al margen de que dicha liquidación ha devenido firme e inatacable por no haberse interpuesto frente a la misma recurso o reclamación en plazo, advertir que ni aunque el acto administrativo que fuese objeto del presente recurso fuese aquella liquidación, procedería estar al alegato del interesado, como ya ha advertido este Tribunal en anteriores resoluciones, como la de 2 de abril de 2014 (RG.4923/2011).

Así, dispone el artículo 101.5 del Real Decreto Legislativo 3/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del I.R.P.F., que:

*“El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.*

*Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.*

*En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.*

*Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro”.*

Como sostiene la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo al interpretar aquel precepto, el derecho del perceptor a deducirse la retención que debiera haber practicado el pagador, hay que situarlo al tiempo de formularse por aquél la correspondiente autoliquidación, no pudiendo invocarse dicho precepto ante las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración tributaria. Así, como se dice en su sentencia de 2 de diciembre de 2010 (recurso de casación 331/2006), citando pronunciamientos anteriores:

*“Por último, en esta Sala, nos hemos referido a una cuestión similar a la que ahora se plantea, y también con aplicación de la Ley 18/1991, en la Sentencia de 4 de noviembre de 2010 (recurso de casación 4366/2005), manteniendo una doctrina que supondría, en todo caso, la no aceptación de la tesis del recurrente.*

*En efecto, el artículo 98.Dos de la Ley 18/1991 establece ...*

*El precepto, integrado claramente en el Título X de la Ley, bajo la rúbrica de "Gestión del Impuesto", y recogido tras la regulación de la "obligación de declarar (artículo 96) y de la "autoliquidación" (artículo 97) contempla la situación en la que se encuentra el sujeto pasivo que realiza su declaración en la que contienen ingresos que no hayan sido objeto de retención, o lo hubieran sido por importe inferior al debido, pero no del mismo sujeto cuando con posterioridad se ve sometido a procedimiento inspector de regularización en cuanto deudor principal, con exigencia íntegra de la obligación que, por razón de su naturaleza extingue la obligación subordinada del retenedor, sin perjuicio de las consecuencias de otro orden que la conducta omisiva de éste último pueda deparar" (el subrayado es de este Tribunal).*

Además, la deducción de las retenciones no practicadas al tiempo de presentar la declaración-liquidación, igualmente está sujeta al hecho de que *“la retención no se hubiera practicado ..., por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta”*, lo que igualmente no concurre en el presente caso, en el que precisamente es la actuación del interesado interponiendo ficticiamente la sociedad **M...**, como ha quedado declarado, lo que motivó que no se practicaran aquellas retenciones.

Y, además, por si fueran pocos los argumentos en contra de una supuesta ‘revisión’ de la cuota tributaria liquidada en aquella Acta A01, señalar que admitir en este momento la deducción en sede del sujeto pasivo de unas retenciones no practicadas, cuando la Inspección se ve impedida para exigir las mismas a la pagadora, generaría el enriquecimiento injusto del sujeto pasivo frente a la Hacienda Pública, situación ésta que predic a como indeseable el propio Tribunal Supremo en su doctrina fijada en sentencias como la de 27 de febrero de 2007, si bien en aquella ocasión, el enriquecimiento injusto se sitúa en sede de la Administración Tributaria.

En su virtud,

**ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala, en el referido recurso de alzada,

**ACUERDA:**

**ESTIMARLO PARCIALMENTE**, confirmando la resolución impugnada y el acuerdo sancionador, en lo que hace a la comisión de infracción tributaria por el IRPF de los ejercicios 2005/2006, procediendo no obstante la anulación de la resolución del Tribunal de instancia y el acuerdo sancionador, para su sustitución por otro en el que se califique la infracción cometida como leve, cuantificándose la sanción en un 50 % de las cantidades dejadas de ingresar, como se ha argumentado en el Fundamento Sexto, debiendo por último confirmarse la base de cálculo de la sanción a tenor de lo argumentado en el Fundamento Séptimo.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.