

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068291

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 379/2017, de 8 de septiembre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 745/2015

SUMARIO:

Reclamaciones económico-administrativas. Recurso de anulación. *Incongruencia de la resolución.* No procede anular la resolución por la alegada incongruencia de la misma con la sentencia del Juzgado de Penal que se limitó a constatar un sobreprecio en la venta del inmueble sin analizar si procedía o no el régimen de sociedades patrimoniales. La cuestión de la anulación por incongruencia debe ser examinada con las cuestiones de fondo planteadas. La limitación del recurso de anulación no afecta a su impugnación en vía contenciosa.

Procedimiento de inspección. Alcance. *Prejudicialidad penal Hechos probados. Sociedades patrimoniales.* El juez penal se limitó a analizar si existía sobreprecio pero no entró a valorar cual era el régimen fiscal aplicable a la entidad. La venta del inmueble se acordó en contrato privado en 2006, entregando la posesión de la finca en ese acto, y se escrituró en 2007. El TEAC estimó las pretensiones de la actora en cuanto a que la compraventa se considera efectuada en 2006 y no en 2007 como entendió la Inspección. Sin embargo, no se considera aplicable el régimen de sociedades patrimoniales. No hay vinculación de la Administración respecto a la sentencia penal en cuanto a la aplicación o no del régimen de sociedades patrimoniales, por cuanto en la sentencia, aunque no se modificó el tipo del 15% aplicado por el contribuyente, no se pronunció sobre ese régimen. La vinculación a los pronunciamientos penales lo es respecto a los hechos probados.

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación. IS. Escisión. La separación de una entidad en dos, una a la que transmite el inmueble donde se ubica la clínica y otra que desarrolla la gestión sanitaria constituye una operación simulada. *Características de la simulación.* Lo que perseguía era tributar como sociedad patrimonial en la venta del inmueble. Procede la sanción.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 191 y 239.
Código Civil, art. 6.

PONENTE:

Doña Concepción Mónica Montero Elena.

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000745 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06664/2015

Demandante: SUCESORES DE ANTONIO Y EULALIA S.L

Procurador: D^a GEMA MARTÍN HERNÁNDEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

S E N T E N C I A N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a ocho de septiembre de dos mil diecisiete.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido SUCESORES DE ANTONIO Y EULALIA S . L , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Gema Martín Hernández, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de septiembre de 2015 , relativa a liquidación por Impuesto de Sociedades, ejercicios 2006 y 2007, siendo la cuantía del presente recurso de 630.272,55 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por SUCESORES DE ANTONIO Y EULALIA S.L, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Gema Martín Hernández, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de septiembre de 2015, solicitando a la Sala, dicte Sentencia por la que se anule la resolución recurrida, y si se mantuviese la liquidación, se anule la sanción impuesta. Y para el caso de que no se anulen dichas liquidaciones, se elimine la "reformatio in peius" incurrida en la ejecución del fallo del TEAC.

Segundo.

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, imponiendo las costas al actor.

Tercero.

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, unidos los documentos y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día siete de septiembre de dos mil diecisiete, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

Cuarto.

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de septiembre de 2015, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy recurrente.

La controversia se centra, en la forma relatada en la Resolución impugnada, en los siguientes aspectos:

"En fecha 0710512015 fue dictada por este Tribunal Económico-Administrativo Central resolución del recurso de alzada nº 0007455-2012 interpuesto por Ezequias , con NIF NUM001 , y Germán , con NIF NUM003 , actuando en nombre y representación de SUCESORES DE ANTONIO Y EULALIA, SL, con NIF 673253551, contra la Resolución del TEAR de Murcia de fecha 29/0212012, recaída en las reclamaciones nº. NUM004 , NUM005 y NUM006 , promovidas respectivamente contra los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Murcia, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 2006 y 2007, así como contra la sanción derivada de la liquidación correspondiente al ejercicio 2007.

Este Tribunal acordó: "ESTIMARLO PARCIALMENTE, anulando la resolución impugnada y, en consecuencia, los acuerdos de liquidación dictados, debiendo ser dictados nuevos acuerdos según lo señalado en el Fundamento de Derecho Segundo; deberá asimismo procederse a la reducción de las sanciones, a fin de que se adecuen a los nuevos acuerdos de liquidación que se dicten."

En el Fundamento de Derecho Segundo decíamos lo siguiente:

"El primer motivo de discrepancia por la reclamante se refiere a la regularización por la inspección por la venta de un inmueble sito entre las calles DIRECCION000 y DIRECCION001 NUM007 nº NUM008 , ambas de Lorca, por un precio en escritura de 1.600.000 euros. La entidad declaró plusvalías por importe de 1.086.740,00 euros en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006 por entender dicha entidad que eran imputables al mencionado ejercicio en función de la fecha del contrato de compra venta suscrito el día 26 de diciembre de 2006, cuando a juicio de la Inspección debió imputarse al ejercicio 2007, dado que la escritura pública se otorga el día 19 de enero de 2007.

Respecto a esta cuestión se pronuncia el Juzgado de lo Penal de Lorca en su Sentencia 18/2014, de fecha 17/02/2014 , en relación con la denuncia por Delito contra la Hacienda Pública contra los administradores de Sucesores de Antonio y Eulalia SL. En dicha Sentencia el Juzgado considera que la compraventa de que se trata ha de ser declarada en el ejercicio 2006: (...)

Contra la Resolución de este Tribunal Central fue interpuesto ante el mismo, en fecha 03/06/2015, recurso de anulación alegando, en síntesis, que la tributación según el régimen general, en lugar del régimen de sociedades patrimoniales que aplicó la entidad en su declaración, resulta incongruente y contradictorio con la Sentencia que recoge la resolución dictada, incurriendo en reformatio in peius porque la deuda tributaria resultante del régimen general es superior a la que resulta del régimen de sociedades patrimoniales, régimen este último que aplica la Sentencia aludida en los cálculos de la cuota a ingresar."

Segundo.

El artículo 239 de la Ley 58/2003 , dispone:

"6. Con carácter previo, en su caso, al recurso de alzada ordinario, podrá interponerse ante el tribunal recurso de anulación en el plazo de 15 días exclusivamente en los siguientes casos:

- a) Cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación.
- b) Cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas.
- c) Cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución.

También podrá interponerse recurso de anulación contra el acuerdo de archivo de actuaciones al que se refiere el artículo anterior.

El escrito de interposición incluirá las alegaciones y adjuntará las pruebas pertinentes. El tribunal resolverá sin más trámite en el plazo de un mes; se entenderá desestimado el recurso en caso contrario."

El TEAC desestima la pretensión de la hoy actora, en esencia, porque:

"En el presente supuesto debe señalarse que por la reclamante no se alega una incongruencia completa y manifiesta de la resolución respecto de lo pedido en la reclamación formulada en la misma, sino una pretendida incoherencia de la resolución recurrida respecto de la Sentencia que en la propia resolución se trae a colación.

Pues bien, ha de advertirse que no concurre ni la incongruencia contemplada por la norma como motivo del recurso ni tampoco la aducida incoherencia.

En cuanto a lo primero, pues la pretendida incoherencia en la argumentación de la resolución recurrida, alegada por la reclamante, en cuanto a la cita de la sentencia referida, no es subsumible en la causa del recurso de anulación establecida en el artículo 239.6.c) LGT , por cuanto es cuestión distinta de la incongruencia completa y manifiesta prevista en el artículo 239.6.c) LGT , que únicamente puede predicarse en el supuesto de la existencia de absoluta desconexión entre lo pedido y lo concedido; lo que en este caso no se produce.

En cuanto a lo segundo, no concurre tal incoherencia, pues, como se ha dicho, (la apelación argumenta) a) la sentencia 1812014, de fecha 17/02/2014, del Juzgado de lo Penal de Lorca se hace exclusivamente a efectos de lo que en ella, se concluye acerca de la imputación temporal de la venta del inmueble regularizada. Así, dicha sentencia, en relación con la denuncia por Delito contra la Hacienda Pública contra los administradores de Sucesores de Antonio y Eulalia SL considera que la compraventa de que se trata ha de ser declarada en el ejercicio 2006, y no en el 2007. Pero el Tribunal de Justicia no somete a enjuiciamiento ninguna otra cuestión de las que se plantean en la resolución de este Tribunal ahora impugnada; en particular, respecto al régimen de tributación que resulta aplicable, no contiene la Sentencia ninguna valoración sobre las circunstancias determinantes de uno u otro régimen ni concluye sobre el que definitivamente resulta ajustado a derecho, puesto que la Sentencia se centra únicamente en la imputación temporal de la renta oculta y en la existencia de delito por esta causa."

La recurrente, por su parte sostiene que: a) el tipo aplicable al ejercicio 2006, según la sentencia del Juzgado de lo Penal nº 2 de Lorca, es el 15%; b) procedencia de aplicar al ejercicio 2006 el régimen de sociedades patrimoniales; y, c) improcedencia de la sanción impuesta.

La representación de la demandada, afirma que: a) el acto objeto de impugnación en esta vía contencioso administrativo y el único sobre el que esta Sala puede extender su manto revisor, es una resolución del TEAC, de fecha 10 de septiembre de 2015, que resuelve un recurso de anulación contra una decisión dictada por el mismo resolviendo un recurso de alzada, que se dictó unos meses antes, concretamente el 7 de mayo de 2015; b) la sentencia dictada por el Juzgado de lo Penal, no llegó a analizar si procedía o no la aplicación del régimen de sociedad patrimonial, pues se limitó a constatar que existió un sobreprecio no declarado; c) respecto de la sanción tributaria impuesta, entiende que concurre culpabilidad puesto que, "precisamente con la actuación sancionada la entidad ha intentado aplicar indebidamente un régimen especial no previsto para la actividad empresarial que desarrolla, simulando que dicha actividad se realiza por otra entidad de manera independiente de la titularidad del inmueble, de lo que resulta fácil deducir que no solo conocía la norma y su interpretación, sino que los actos llevados a cabo iban dirigidos a evitar su aplicación."

Tercero.

Expuestas las posiciones de las partes, entraremos a analizar las cuestiones que plantea el presente recurso.

El primer aspecto de la presente controversia, se centra en determinar el alcance de la función revisora de esta Sala en el presente recurso, cuestión ésta suscitada por la representación de la demandada, al señalar que nos encontramos ante una Resolución del TEAC dictada en un recurso de anulación.

El alcance de la revisión judicial en tales casos, ha sido analizada por el Tribunal Constitucional en su sentencia 23/2011, de cuyas reflexiones debemos destacar:

"3. La Sentencia impugnada contiene expresamente una decisión de no pronunciamiento sobre el fondo y es doctrina reiterada de este Tribunal, como hemos señalado, entre otras muchas, en la STC 25/2010, de 27 de abril, FJ 3, que «el control constitucional de las decisiones de inadmisión o de no pronunciamiento sobre el fondo ha de verificarse de forma especialmente intensa, dada la vigencia aquí del principio pro actione, principio de obligada observancia por los Jueces y Tribunales que impide que determinadas interpretaciones y aplicaciones de los requisitos establecidos legalmente para acceder al proceso eliminen u obstaculicen injustificadamente el derecho a que un órgano judicial conozca y resuelva en Derecho sobre la pretensión a él sometida».

Ciertamente, «el principio pro actione no debe entenderse como la forzosa selección de la interpretación más favorable a la admisión o a la resolución del problema de fondo de entre todas las posibles de las normas que la regulan, ya que esta exigencia llevaría al Tribunal Constitucional a entrar en cuestiones de legalidad procesal que corresponden a los Tribunales ordinarios (SSTC 207/1998, de 26 de octubre, FJ 2 ; 78/1999, de 26 de abril, FJ 3 ; 64/2005, de 14 de marzo, FJ 2, por todas)», y es que «lo que en realidad implica este principio es la interdicción de aquellas decisiones de inadmisión -o de no pronunciamiento- que por su rigorismo, por su formalismo excesivo o por cualquier otra razón revelen una clara desproporción entre los fines que aquellas causas de inadmisión -o no pronunciamiento sobre el fondo- preservan y los intereses que sacrifican (entre otras muchas, SSTC 160/2001, de 5 de julio, FJ 3 ; 27/2003, de 10 de febrero, FJ 4 ; 177/2003, de 13 de octubre, FJ 3 ; 3/2004, 14 de enero, FJ 3 ; 79/2005, de 4 de abril, FJ 2 ; 133/2005, de 23 de mayo, FJ 2).» (STC 25/2010, de 27 de abril, FJ 3). (...)

El recurso de anulación establecido en el art. 239.6 LGT, de motivos tasados, es un remedio que, en su «espíritu y finalidad» - art. 3.1, Título Preliminar del Código civil - aspira a hacer innecesario el planteamiento de un ulterior recurso, éste de plena cognitio. Así las cosas, carecería de sentido que un remedio, basado en motivos tasados y que tiene como finalidad evitar un recurso posterior, en caso de quedar frustrada tal finalidad, provocara para éste, que no ha podido evitarse, la misma limitación de la cognitio que es propia del remedio. Éste no sólo habría fracasado, sino que, además, habría cercenado el contenido natural del recurso posterior que no había conseguido hacer innecesario.

Si alguna duda hubiera respecto del sentido del art. 239.6 LGT, quedaría aclarada por el art. 60 del Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, en sus apartados 2 -el plazo para la alzada sólo empieza a correr con la resolución expresa o presunta del recurso de anulación- y 4: «la resolución que se dicte como consecuencia del recurso de anulación sólo podrá ser impugnada en el mismo recurso que pudiera proceder contra el acuerdo o la resolución de la reclamación», lo que implica que el recurso de anulación no sólo no influye, recortándolo, en el ámbito objetivo de la cognitio del ulterior recurso, sino que, al contrario, es la resolución del recurso de anulación la que pierde su sustantividad, pues se engloba, para su impugnación, dentro del contenido más amplio de ese recurso posterior."

De esta doctrina resulta de manera clara, que en el presente recurso deben ser examinadas todas las cuestiones de fondo planteadas en la demanda, pues la limitación del conocimiento propio del recurso de anulación, no afecta a su impugnación en vía contenciosa administrativa.

Cuarto.

Determinado el ámbito de la presente revisión judicial, entraremos en el análisis de las cuestiones de fondo planteadas.

La primera cuestión que suscita el recurrente, es la relativa al tipo aplicable al ejercicio 2006 en el Impuesto sobre Sociedades. Sostiene que debe aplicarse el tipo del 15%, y para ello acude al tipo aplicado por el Juez Penal. La demanda considera cierto que el tipo aplicado por la sentencia penal es el 15%, pero considera que la misma no ha entrado a valorar el régimen fiscal aplicable a la actora en dicho ejercicio, y por ello no implica declaración de hechos probados que vinculen a la Administración tributaria.

La sentencia dictada el diecisiete de febrero de dos mil catorce, por el Juzgado de lo Penal número 2 de Lorca, en el Procedimiento Abreviado número 107/2.013, declara los siguientes hechos probados:

"PRIMERO Y UNICO.- Resulta probado, y así se declara, que Ezequias , nacido en Lorca el NUM000 de 1.955, con DNI número NUM001 , y Germán , nacido en Lorca el día NUM002 de 1.965, con DNI número NUM003 , ambos sin antecedentes penales, además de socios juntos a sus padres, eran administradores mancomunados de "Sucesores de Antonio y Eulalia García, S.L." desde su constitución mediante escritura pública de 18 de julio de 2.003.

Los acusados, en representación de la referida mercantil, vendieron a Romulo mediante contrato privado de fecha 26 de diciembre de 2.006 la finca número NUM009 del Registro de la Propiedad número 1 de Lorca, consistente en local en plantas baja y alta de un edificio sito en la Avenida de DIRECCION001 de la ciudad de Lorca, con fachada a la calle DIRECCION000 ; con una superficie de 519,80 metros cuadrados, y en el que se desarrollaba una actividad clínico-sanitaria.

En dicho de dicho contrato declararon las partes como precio de la compraventa el de 1.600.000 euros, del que los vendedores confesaron haber recibido la cantidad de 18.000 euros con anterioridad mediante la entrega de pagaré de 26 de diciembre de 2.006 y pactándose que la restante cantidad de 1.582.000 euros sería satisfecha en el momento del otorgamiento de la escritura pública, que tendría lugar durante todo el mes de enero de 2.007.

En fecha 19 de enero de 2.007 se otorgó la escritura pública de compraventa ante el Notario de Lorca don Miguel Zúñiga López, bajo el número 230 de su protocolo, declarando como precio de la venta el de 1.600.000 euros, e incorporando a dicha escritura el contrato privado de compraventa de 26 de diciembre de 2 006.

Sin embargo, los acusados, con la finalidad de eludir el pago de tributos, defraudando a la Hacienda Pública del Estado, ocultaron que el precio real de la compraventa era de 3.050.136 euros, del que recibieron 18.000 euros, en concepto de entrega a cuenta, mediante un cheque bancario de 1 de agosto de 2.006 (a la firma del primer contrato privado de compraventa), 1.600.000 euros mediante dos cheques bancarios de 791.000 euros cada uno y un pagaré de 18.000 euros (entregado en fecha 26 de diciembre de 2.006 y cobrado el día 19 de enero de 2.007) y, además, 1.432.136 euros mediante entrega en efectivo realizada el día del otorgamiento de la escritura.

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria practicó liquidación del Impuesto de Sociedades de "Sucesores de Antonio y Eulalia García, S.L." incluyendo el precio recibido de 3.050.135 euros, resultando respecto de la parte del precio no declarado, 1.450.136 euros, una cuota defraudada de 435.040,80 euros, e imputando la totalidad del precio recibido al ejercicio 2.007, y no al del 2.006, como hicieron los acusados, acogiendo al régimen especial de sociedades patrimoniales, por entender la Administración que la compraventa se consumó en el momento del otorgamiento de la escritura pública.

En el contrato de 26 de diciembre de 2.006 las partes hicieron constar expresamente que los vendedores hacían entrega en ese acto al comprador de la posesión de la finca, llevándose a cabo en dicho acto la entrega de las llaves del local.

Resulta probado, y así se declara, que la transmisión de la propiedad de la finca objeto de la compraventa tuvo lugar en la fecha del contrato de 26 de diciembre de 2.006, por expresa voluntad de las partes plasmada en el mismo.

Con fecha 21 de marzo de 2.013 Ezequias y Germán han ingresado en la Cuenta de Consignaciones de este Juzgado la cantidad de 218,028,74 euros, para entrega a título de pago a la Hacienda Pública perjudicada, en concepto de responsabilidad civil, así como la cantidad de 68.271,75 euros en concepto de intereses hasta la fecha de la consignación."

Aunque en los fundamentos jurídicos, la sentencia concluye que "De manera que la compraventa de que se trata ha de ser objeto de declaración en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2.006" , y este pronunciamiento ha de considerarse también como hecho probado, pues tal es su naturaleza al implicar un elemento fáctico.

Cierto, y ello no se ha discutido por las partes, que el Juzgado penal aplicó el tipo del 15% para liquidar la deuda tributaria dejada de ingresar y que fue objeto de pronunciamiento penal. Ello lleva al recurrente a afirmar en su demanda que "La consecuencia de la resolución del TEAC es que una parte de la base imponible del año 2006, ha tributado al 15%, la liquidada en vía penal, y otra parte al 30%, la liquidada en vía administrativa, lo cual no es posible. Dándose además la circunstancia que la liquidación resulta superior a la practicada inicialmente por la Inspección ya que en el año 2007 el tipo del impuesto de sociedades bajó al 25%."

La Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015, respecto de la que se plantea el recurso de anulación, declara en su fundamento jurídico segundo:

"Siguiendo el criterio recogido en la citada Sentencia, debemos estimar las pretensiones de la reclamante en este punto, por lo que deben ser anulados los acuerdos de liquidación impugnados, debiendo ser dictados nuevos acuerdos en los que se considere efectuada la compraventa en el ejercicio 2006. Ha de advertirse que las sanciones, habrán de ser modificadas a fin de que la base de la sanción sea la que resulte de los nuevos acuerdos de liquidación."

Coherentemente con ello estima el recurso parcialmente.

Pero la Administración tributaria liquida, en aplicación de la anterior Resolución del TEAC, desde los siguientes criterios:

"(...) debiendo incrementarse la base imponible en el beneficio derivado de la venta del inmueble sito en las DIRECCION000 Y DIRECCION001 nº NUM008 , ambas de Lorca, mediante contrato suscrito el 26 de diciembre de 2006, cuyo importe ascienda a 1.088.740,00 €. Dado que el TEAC ha confirmado la improcedencia de aplicar el régimen de sociedades patrimoniales (...)"

La liquidación que fue objeto de conocimiento por el TEAC en la citada Resolución, afirma:

"La cuestión que es objeto de regularización en el acta de disconformidad que es objeto del presente acuerdo, es que el obligado tributario declara las plusvalías por la venta de la finca referida en el impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2.006, acogiéndose al régimen especial da sociedades patrimoniales, cuando a juicio de la Inspección debió imputarse al ejercicio 2.007, dado que es en el mismo en el que se produce el otorgamiento de la escritura pública de fecha 19/01/2007."

Además, el TEAC, al determinar el ámbito de la impugnación en la Resolución de 7 de mayo de 2015, afirma:

"En fecha 25/09/2009 fueron iniciadas actuaciones inspectoras respecto de la reclamante por el concepto reseñado y periodos 2006 y 2007. Como resultado de la comprobación, fueron incoadas en fecha 15/12/2009 las actas de disconformidad nº NUM010 por el ejercicio 2006 y nº NUM011 por el ejercicio 2007.

En dichas actas se propone la regularización de la situación tributaria del interesado debido a que, por la venta de un inmueble sito entre las calles DIRECCION000 y DIRECCION001 nº NUM008 , ambas de Lorca, por un precio en escritura de 1.600.000 euros, la entidad declaró plusvalías por importe de 1.088.740,00 euros en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006, acogiéndose al régimen especial de .sociedades patrimoniales, cuando, a juicio de la Inspección debió imputarse al ejercicio 2007, dado que la escritura pública sé otorga el día 19 de Enero de 2007. Por otra parte, entiende la Inspección que existe simulación mediante la separación en dos sociedades vinculadas, una para la propiedad (Sucesores de Antonio y Eulalia García SL) y otra para la gestión (Policlínica Juan Carlos I) y con la sola finalidad de obtener una ventaja fiscal.

Al resultar probado que el precio efectivamente satisfecho ascendió a 3.050.136 euros, la diferencia entré dicha cifra y el precio declarado (1.600.000 euros), es decir 1.450.136 euros, se consideraron ingresos ocultos, que no se regularizan en las actas de Inspección, pues de ello se dio traslado al Ministerio Fiscal por apreciarse indicios de delito contra la Hacienda Pública.

En fecha 24/02/2010 fueron dictados sendos acuerdos de liquidación confirmando las propuestas contenidas en las actas, resultando, una deuda tributarla a devolver en el ejercicio 2006 de 188.888,77 euros, de los que 162.851,49 corresponden a cuota y 26.037,28 a intereses de demora y una deuda tributaria a ingresar en el ejercicio 2007 de 352.916,55 euros, de los que 323.490,05 corresponden a cuota y 29.426,50 a intereses de demora. Los acuerdos fueron notificados en fecha 04/03/2010.

Como consecuencia de las actuaciones realizadas, en fecha 15/12/2009 fue iniciado expediente sancionador; que finalizó con el acuerdo de imposición de sanción por la infracción consistente en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria. En fecha 04/03/2010 fue notificado el acuerdo sancionador dictado, en el que resultaba una sanción a ingresar de 80.089,53 euros."

De lo expuesto resulta que la cuestión controvertida es si el beneficio por la venta del inmueble a que nos hemos referido debe tributar al 15% o al 30%.

La cuestión suscitada, desde el punto de vista jurídico, no es otra que determinar la vinculación de la Administración a la hora de liquidar deudas tributarias, a los pronunciamientos de una sentencia penal.

Esta cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Supremo en su sentencia de 7 de Julio de 2011, RC 5417/2009

"La declaración que se contiene en el auto de sobreseimiento, por tanto, tiene su ámbito objetivo en el correspondiente proceso penal, pero sin vinculación alguna para la Administración en las posteriores actuaciones inspectoras que pueda desarrollar, al no quedar impedida para la práctica de la oportuna regularización administrativa. Quiere ello decir que la Administración tributaria, en el ejercicio de sus potestades, que únicamente quedan condicionadas por los hechos probados declarados como tales por los órganos de la jurisdicción penal, podía proceder, como ha hecho, a continuar el expediente y a dictar la oportuna liquidación tributaria a fin de establecer, consecuentemente, la deuda tributaria sobre la base de los criterios, principios y presunciones que rigen en ella y de los que el juzgador penal puede prescindir, habida cuenta del mayor rigor de las exigencias probatorias en dicha sede y en los términos más arriba expuestos.

En segundo lugar, sostiene el escrito de interposición que no existe cuota superior a 15 millones de ptas. a consecuencia del referido auto de sobreseimiento.

Sin embargo, la solución a esa cuestión se deduce de la dada a la primera. La única vinculación a la decisión del juez penal es la relativa a los hechos que éste haya declarado probados y no en relación al "límite cuantitativo" al que se refiere el recurrente. No resulta asumible la tesis según la cual la Administración no puede regularizar al contribuyente en cuantía superior al límite del delito (15.000.000 pesetas), porque -según se afirma- respecto de la superación de ese límite el sobreseimiento tiene la fuerza de la cosa juzgada (penal y administrativa). Si sólo son vinculantes los "hechos declarados probados" por las resoluciones recaídas en la jurisdicción penal; desde luego no puede afirmarse que lo sean las declaraciones contenidas en un auto que no sólo no contiene una declaración de hechos probados, sino que ni siquiera cierra la posibilidad de que -en sede penal- puedan practicarse nuevas diligencias que conduzcan a la reapertura de la investigación."

Aunque esta sentencia contempla el supuesto de auto de sobreseimiento en vía penal, su doctrina es aplicable al supuesto de autos, pues deja meridianamente claro, que la vinculación a los pronunciamientos penales, lo es respecto a los hechos probados.

Pues bien, en la declaración de hechos probados antes transcrita, el Juzgado de lo Penal de Lorca, no declara que la entidad a la que se refiere, reúna los requisitos para someterse al régimen de sociedad patrimonial. Tan sólo declara probado la imputación de la venta al ejercicio 2006 y determina el sobreprecio, hechos estos resutados por la Administración Tributaria en la liquidación.

Por tanto, la vinculación al régimen tributario de sociedad patrimonial, para la Administración, no existe, pues este los hechos que determinan la aplicación de este régimen, nunca se declararon probados en vía penal.

No existe, por ello, ni incoherencia ni reformatio in peius por la actuación de la Administración, ni por la Resolución del TEAC.

Quinto.

La siguiente cuestión planteada en la demanda, es la relativa a la existencia de simulación.

Como afirma la recurrente, la Administración tributaria entendió "se había producido una simulación al separar en dos sociedades vinculadas; la propiedad del inmueble por un lado (SUCESORES DE ANTONIO Y EULALIA GARCIA, SL), y la gestión por otro (POLICLINICA JUAN CARLOS I, SL), con la sola finalidad de obtener una ventaja fiscal.

La creación de la sociedad POLICLINICA JUAN CARLOS I, SL tuvo únicamente, a juicio de la Inspección, la finalidad de que, tanto cuando el inmueble pertenecía a la persona física, como cuando posteriormente fue aportado a una sociedad, en ningún momento dicho inmueble estuviera afecto a ninguna actividad económica. Con ello, a juicio de la Inspección, se permitía que cuando el inmueble estaba en propiedad de la persona física (D. Jose María , padre de los administradores de las sociedades), en caso de venta pudiera haberse beneficiado de los coeficientes de actualización para determinar la ganancia patrimonial procedente del inmueble. Posteriormente, cuando se aporta a la sociedad, como el inmueble no estaría afecto a la actividad económica, eso permitiría una tributación más ventajosa fiscalmente hablando, al ser una sociedad patrimonial."

Este planteamiento expuesto en la demanda, resume de manera precisa la posición de la Administración tributaria.

De la relación de hechos que se contiene en la demanda, resulta que en el inmueble transmitido se realizaron actividades empresariales relativas a la rama sanitaria. La explicación que ofrece el recurrente sobre la razón por la que el inmueble posteriormente transmitido se aportó a la sociedad actora por el titular persona física, fue para facilitar una posterior sucesión hereditaria.

Como se recoge en la Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 "aprecia la Inspección la existencia de simulación, mediante la separación en dos sociedades, vinculadas; una para la propiedad del inmueble, y por tanto el cobro de alquileres (Sucesores de Antonio y .Eulalia García SL) y otra para la gestión del negocio de .policlínica (Policlínica Juan Carlos I SL) y .con la sola finalidad de obtener una ventaja fiscal; en particular, que dicho inmueble no se considerara afecto a una actividad económica, beneficiándose así de la aplicación a la primera sociedad del régimen de sociedades patrimoniales."

Concluye la Inspección que la actividad realizada por ambas sociedades es única y se divide artificiosamente y que, con la venta realizada el 19 de enero de 2007, lo que realmente se transmite, no es sólo el inmueble sino un negocio de policlínica en funcionamiento.

El artículo 16 de la Ley 58/2003 dispone:

"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."

Respecto del concepto de simulación debemos recordar los pronunciamientos contenidos en la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2016, dictada en el RC 2211/2015 , siguiendo en la misma línea descrita en la anterior sentencia, afirma:

"Sabido es que el fraude de Ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar sus efectos jurídicos. Como declaró el Tribunal Constitucional en su sentencia 120/2005, de 10 de mayo : "En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, o bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal, y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo hubiera que calificar, per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de ley, es simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada << norma de cobertura>> o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal". Muy distinta es la apreciación de la existencia de simulación, al tener como elementos esenciales los siguientes:

1) La existencia de un acuerdo o convenio simulatorio, que puede ser verbal, y que permanece oculto frente a terceros. En el ámbito tributario el engaño en perjuicio de la Hacienda Pública consiste en impedir que se produzca el hecho imponible del acuerdo simulatorio.

2) El motivo o causa del encubrimiento, es decir, la intención disimulada, únicamente conocida por las partes del convenio simulatorio, de crear la apariencia de un negocio, para ocultar que realmente es inexistente (simulación absoluta), o para encubrir otro negocio que se desea disimular (simulación relativa). Este motivo que ha conducido a la realización de las operaciones puede consistir en un ahorro fiscal.

3) El negocio simulado, aparente o ficticio, es decir, la declaración de voluntad simulada, cuyas estipulaciones no son las realmente queridas por las partes, y que se ha otorgado para dar la apariencia exterior frente a terceros de un negocio jurídico distinto del llevado a efecto o incluso que no existe.

4) El negocio disimulado en el caso de la simulación relativa, o negocio jurídico distinto del exteriorizado por las partes y que tratan de encubrir."

Podemos afirmar que toda simulación negocial implica un artificio a través del cual, con fines lícitos o ilícitos, se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal, otro propósito negocial, contrario a su existencia misma (simulación absoluta), o constitutivo de otro tipo de negocio (simulación relativa).

Respecto a esta idea de artificio, la sentencia del TJUE de 5 de julio de 2012, C-318-10 ap.40, afirma:

"Para que una restricción a la libre prestación de servicios pueda estar justificada por motivos de lucha contra el fraude y la evasión fiscales, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, apartado 55, y Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, apartado 74)."

En la simulación tributaria es necesaria la utilización de artificios encaminados a la elusión impositiva, esto es, a disfrutar de ventajas fiscales que no corresponden a la real operación realizada. Se trata de obtener un tratamiento fiscal del hecho imponible y sus circunstancias concurrentes, más favorable del que correspondería a la real operación.

Lo cierto es que, cualquiera que sea la intención subjetiva de las personas físicas que realizaron la operación, existe una simulación desde el punto de vista tributario, pues el ejercicio de una actividad empresarial y la sede en que se realiza, se atribuye artificialmente a dos sociedades vinculadas, de suerte que la sociedad a la que se atribuye el inmueble no realiza actividad empresarial alguna, cuando en realidad la vinculación entre las entidades pone de manifiesto que la realización de la actividad empresarial (atribuida a la otra sociedad) y la sede en la que se realiza, responden a una unidad económica, articulada sobre formas societarias vinculadas.

Estas apreciaciones, que resultan de lo contenido en el expediente administrativo, no han sido desvirtuadas por la actora, que centra su argumentación en que la finalidad subjetiva de la operativa se atribuye a facilitar una sucesión mortis causa. Lo cierto es que, la separación del negocio y la sede en que se realiza, cuando la titularidad de las personas físicas es coincidente, implica someter el régimen de tributación respecto de las plusvalías del inmueble, a uno que no le corresponde y que es más beneficioso, el régimen de sociedad patrimonial, incompatible con el ejercicio de una actividad empresarial.

La operativa simulada no se refiere a la constitución de una de las sociedades, sino al negocio global (separación artificiosa de titularidades y enajenación por separado de los activos).

Es correcta la conclusión a la que llega la Inspección, al entender que las plusvalías del inmueble deben tributar en el Impuesto de Sociedades en el régimen general, y no en el más favorable de sociedad patrimonial.

Sexto.

La última cuestión que debe analizarse es la relativa a la imposición de sanción.

Centra la actora su defensa en la inexistencia de culpabilidad, dado que la cuestión encerraba complejidad. En el Acuerdo sancionador podemos leer:

"De conformidad con lo dispuesto en el art. 191 de la LGT, constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo (...)

En el presente caso, y de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del citado artículo 191, la infracción debe calificarse de leve en el ejercicio 2006, al ser la base de la sanción superior a 3.000 € y no existir ocultación (...)

El hecho que ha determinado la incoación del Expediente Sancionador es que el obligado tributario dejó de ingresar dentro del plazo reglamentario una cuota de Impuesto de 212.995,84 € en el ejercicio 2006, lo que determina la necesidad de declarar la ganancia patrimonial de dicha transmisión en la parte general del impuesto de dicho ejercicio y no, como pretende el obligado tributario en la parte especial de la base imponible del ejercicio 2006, con la intención también probada de acogerse al régimen fiscal más favorable de sociedades patrimoniales; dado que se ha incrementado la base imponible declarada del impuesto de sociedades en

1.088.740 euros, la plusvalía parcial derivada de la venta del local y negocio de Policlínica en el existente derivado de la escritura pública de venta.

Y todo ello con una finalidad única, el tributar como sociedad patrimonial en el ejercicio 2.006, y someter la plusvalía de la venta a D. Romulo , a un tipo del 15%, en lugar del tipo general que le hubiera correspondido.

De manera que, a juicio de esta Jefatura de Inspección queda acreditado que la voluntad del obligado tributario manifestada no por sus declaraciones si no por apreciación conjunta de los hechos probados, permiten concluir que cuando el obligado tributario celebra los contratos privados de venta del inmueble y todo lo que este incluye en el ejercicio 2006 y con separación de las dos sociedades vinculadas lo hace con la intención probada de obtener una ventaja exclusivamente fiscal y no económica, que no es otra que acogerse a un régimen fiscal más favorable, el de sociedades patrimoniales. Y esta conclusión relativa a la voluntad manifiesta del obligado tributario, y por tanto, del dolo, culpa o cuando menos negligencia en su actuación resulta del conjunto de los hechos y pruebas detallados."

No puede negarse la existencia de culpabilidad cuando, como en el caso de autos, media simulación. La simulación implica necesariamente una intención de obtener una ventaja fiscal mediante un artificio, que requiere necesariamente el elemento cognitivo y volitivo, encaminado a la realización de una operativa que no responde a la operación económica real, para obtener una ventaja fiscal.

La recurrente no puede ampararse en la complejidad de la operación que ella misma ha diseñado con la finalidad de disfrutar indebidamente de un régimen fiscal menos gravoso que el corresponde a la real operación.

Tampoco la circunstancia de no responder a todas y cada una de las alegaciones de la interesada, implica vicio de legalidad en el Acuerdo sancionador, pues éste recoge con precisión los hechos y normas de aplicación y explica con suficiencia la concurrencia de todos los elementos necesarios para apreciar la responsabilidad sancionadora.

De lo expuesto resulta la desestimación del recurso.

Séptimo.

Procede imposición de costas a la recurrente, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es desestimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por SUCESORES DE ANTONIO Y EULALIA S . L . , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Gema Martín Hernández, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de septiembre de 2015 , debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos confirmarla y la confirmamos , con imposición de costas a la recurrente.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, 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.