

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073355

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de abril de 2019

Sala 2.^a

R.G. 214/2017

SUMARIO:

Deuda aduanera. Declaraciones en aduana. Contingentes arancelarios. Certificados de importación. Simulación. De acuerdo con el régimen de certificados de importación y de origen para los ajos y otros productos agrícolas importados de terceros países, los derechos derivados de los certificados AGRIM no serán transferibles. Esta prohibición no impide operaciones mediante las cuales un importador, titular de certificados de importación con aplicación del tipo reducido, compra fuera de la Unión Europea una mercancía, antes de su importación en esta, a un operador que tienen la consideración de importador tradicional pero ha agotado sus propios certificados de importación con aplicación del tipo reducido, para revenderle posteriormente dicha mercancía después de haberla importado en la Unión. No obstante, tales operaciones serán constitutivas de abuso de derecho cuando hayan sido concebidas artificialmente, con el fin esencial de beneficiarse del arancel preferencial.

Dicho esto, en nuestro caso, el negocio real subyacente, el efectivamente querido y realizado a la vista de los hechos acreditados en la comprobación, ha sido el de importar ajos aprovechando los Certificados AGRIM, es decir, los contingentes de los terceros que aparecían como compradores en tránsito de los ajos, y haciendo que el destino final de los ajos fuera siempre la entidad objeto de comprobación o la vinculada a la misma. Es decir, la empresa ha diseñado y ejecutado un mecanismo formal de apariencia de intervención de 3 entidades independientes -una compra en país tercero y vende en tránsito, esta adquirente importa y, la tercera es destinataria final de los productos-, cuando la operación real es que dicha empresa por sí o por vinculada, adquiere en país tercero ajos y dispone libremente de los mismos en territorio comunitario, habiendo disfrutado de unos beneficios arancelarios a los que esas operaciones reales no tienen derecho.

Pues bien, conforme al art. 16 de la Ley 58/2003 (LGT), en los negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado, y este no es otro que la importación de ajos de procedencia de terceros países sin poseer el Certificado AGRIM propio que posibilitara el aprovechamiento del beneficio arancelario que dicho contingente otorga. A juicio del Tribunal concurren en el presente supuesto indicios suficientes que ponen de manifiesto que la operación realizada por la empresa fue simulada siendo su única finalidad de aplicar indebidamente beneficios arancelarios. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 15, 16, 25, 108 y 183.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 25, 28 y 77.

Código Civil, arts. 1.261, 1.275 y 1.276.

Constitución Española, arts. 31 y 38.

Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo (Código Aduanero Comunitario), art. 201.

En Madrid se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de fecha 30 de septiembre de 2016, por la que se desestima la reclamación número 41/07093/2013 y acumuladas interpuestas frente a los siguientes actos dictados por la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Sevilla, de la Delegación Especial de Andalucía, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT):

* Acuerdo de liquidación de fecha 23 de julio de 2013, derivado del acta de disconformidad **A02-...4**, relativa al concepto "Tarifa Exterior Comunidad", ejercicios 2010 a 2012 y cuantía 1.015.047,42 euros.

* Acuerdo de imposición de sanción derivado del acuerdo de liquidación anterior por importe de 863.542,13 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 17/01/2017 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 04/11/2016 contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, citada en el encabezamiento.

Segundo.

Consta en todo lo actuado que la Unidad Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT, incoó a la entidad recurrente en fecha 15 de julio de 2013, las siguientes actas en disconformidad:

Acta A02-...4 por el concepto "Tarifa Exterior-Comunidad", ejercicios 2010 a 2012, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 921.111,60 euros
Intereses de demora: 93.046,26 euros
Total deuda a ingresar: 1.014.157,86 euros

Acta **A02-...5** por el concepto "IVA a la Importación" ejercicios 2010 a 2012, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 36.844,46 euros
Intereses de demora: 3.721,85 euros
Total deuda a ingresar: 40.566,31 euros

Del conjunto de las actas citadas y sus informes complementarios se desprende lo siguiente:

I. Durante los ejercicios 2010 a 2012 la entidad recurrente importó ajos procedentes de China, Argentina y Chile, que fueron objeto de despacho con aplicación de los beneficios arancelarios otorgados por el Certificado AGRIM expedido a favor de cada uno de los importadores.

La operativa empleada por la entidad para la introducción de los ajos en el territorio aduanero de la Comunidad era la siguiente:

* Los ajos se adquirirían por la interesada, que no es titular de los Certificados AGRIM, a proveedores argentinos y chinos.

* Durante el trayecto los ajos eran objeto de transmisión a otras empresas titulares de Certificados AGRIM.

* Con posterioridad, dichos ajos eran revendidos por los importadores a las entidades **Y, S.A. y Z...COMPANY, S.A.**, quienes a su vez las volvían a revender a la interesada, **HMx..., S.A.**

* Las entidades **Y** y **Z...COMPANY, S.A.** están vinculadas a la recurrente, en la medida en que posee el 100% de la primera y es el único cliente de la segunda.

Entiende la Inspección que esta operativa pone de manifiesto que la entidad recurrente ha diseñado y ejecutado un mecanismo formal de apariencia de intervención de tres entidades independientes, cuando la realidad es que la interesada es la que adquiere los ajos en un país tercero y dispone libremente de ellos en el territorio comunitario disfrutando de beneficios arancelarios a los que no tienen derecho.

Se trata, por tanto, de un supuesto de simulación negocial, en los términos contenidos en el artículo 16 de la Ley General Tributaria, en la que la interesada introduce ajos en el territorio aduanero utilizando personas interpuestas.

II.- Lo anterior tiene como consecuencia la exigencia de los correspondientes derechos arancelarios por considerar que las importaciones de ajos citadas no podían gozar de los beneficios arancelarios derivados de la posesión de los Certificados AGRIM.

III. Asimismo, como consecuencia del incremento del valor en aduana en el importe de los citados derechos arancelarios, se procede a incrementar la base imponible del IVA a la importación exigiéndose la cuota correspondiente.

IV. De acuerdo con el apartado 3 de las referidas actas, a juicio de la Inspección, se entiende que existen indicios de comisión de las infracciones tributarias establecidas en el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Tercero.

En fecha 22 de junio de 2013, la entidad presentó escritos de alegaciones frente a las actas citadas anteriormente señalando, básicamente, que no se ha producido simulación negocial y que la interesada no tiene la condición de sujeto pasivo en las operaciones de importación por lo que no se le podía exigir la deuda aduanera.

Cuarto.

- En fecha 23 de julio de 2013 se dictaron los correspondientes acuerdos de liquidación confirmando las propuestas inspectoras por lo que, una vez calculados los correspondientes intereses de demora, las liquidaciones fueron las siguientes:

Liquidación "Tarifa Exterior-Comunidad":

Cuota: 921.111,60 euros
Intereses de demora: 93.935,82 euros
Total deuda a ingresar: 1.015.047,42 euros

Liquidación "IVA Actas de Inspección":

Cuota: 36.844,46 euros
Intereses de demora: 3.757,51 euros
Total deuda a ingresar: 40.601,97 euros

Quinto.

Asimismo, en fecha 9 de septiembre de 2013, se dictó acuerdo de imposición de sanción por considerar que la conducta de la interesada era constitutiva de la infracción tributaria contemplada en el artículo 192 de la Ley General Tributaria.

Sexto.

Disconforme con lo anterior, en fechas 21 de agosto y 16 de septiembre de 2013, la interesada interpuso, frente a los acuerdos de liquidación y sanción citados, reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía que fueron registradas con números 41/07093/2013, 41/07150/2013, 41/07095/2013 y 41/07158/2013, respectivamente.

Las citadas reclamaciones fueron objeto de resolución en fecha 30 de septiembre de 2016, desestimando las pretensiones de la interesada.

Séptimo.

Nuevamente disconforme, la interesada interpuso frente a la resolución de 30 de septiembre de 2016, en la que se resolvía la reclamación registrada con número 41/07095/2013 y acumulada, relativa a la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y la sanción asociada a aquella, recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

Dicho recurso fue objeto de resolución mediante sentencia de 19 de febrero de 2018, dictada en el recurso .../2016, en la que se desestimaban las pretensiones de la interesada y se confirmaba la existencia de un negocio simulado.

Octavo.

Finalmente, en fecha 4 de noviembre de 2016 la interesada interpuso frente a la resolución de la reclamación registrada con número 41/07093/2013 y acumulada, en la que liquidaban los derechos de arancel y la sanción derivada de aquella, el presente recurso de alzada que fue registrado con número R.G. 214/2017.

En su escrito de interposición realiza la interesada sus alegaciones haciendo constar lo siguiente:

* No existen elementos probatorios suficientes para establecer de forma indubitada la existencia de una simulación negocial.

* El recurrente no es sujeto pasivo de la deuda aduanera.

* La liquidación practicada por la Administración da lugar a un enriquecimiento injusto a favor del Estado.

* La sanción es improcedente puesto que la Administración no ha acreditado la concurrencia de culpabilidad en la conducta de la interesada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a Derecho de la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía citada en el encabezamiento.

Tercero.

Señala en primer lugar la interesada que la Inspección no ha acreditado la existencia de un negocio jurídico simulado y que la actuación de la misma se debe al ejercicio de una economía de opción. Asimismo, solicita la aplicación del criterio fijado en la sentencia Società Italiana Commercio e Servizi srl (SICES) y otros contra Agenzia Dogane Ufficio delle Dogane di Venezia, dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) en fecha 13 de marzo de 2014 (asunto C-155/13).

A la simulación se refiere la Ley General Tributaria en su artículo 16 señalando lo siguiente:

"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."

Según reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad en los negocios jurídicos, por el que ambas partes de común acuerdo y con el fin de obtener un resultado frente a terceros (que puede ser lícito o ilícito), dan a conocer una declaración de voluntad distinta de su querer interno.

La cuestión se encuentra subsumida en el tratamiento de la causa y, en particular, en los artículos 1.275 y 1.276 del Código Civil, relativos a los contratos sin causa o celebrados con expresión de causa falsa.

En la simulación, el negocio aparente no puede desplegar sus efectos, aunque sí puede producirlos el negocio encubierto o disimulado, si lo hay, y reúne todos los requisitos materiales y formales para su validez.

Por su parte, en sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 22 de febrero de 2010 (recurso nº 1089/2005), la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, remitiéndose a una anterior de 20 de septiembre de 2005, establece lo siguiente:

"En el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. En la primera, tras la apariencia creada no existe causa alguna; en la segunda, tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes. Este es el sentido de la fórmula del artículo 1276 del Código Civil (CC, en adelante).

En el Derecho tributario, la Ley 25/1995 da una nueva redacción al artículo 25 de la LGT/1963, introduciendo en el Derecho Tributario la regulación de la simulación. Según dicho precepto: "En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas y denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados".

La novedad era solamente relativa, porque tradicionalmente, en nuestro ordenamiento jurídico existía el principio de la calificación, incorporado en la legislación del antiguo Impuesto de Derechos Reales (luego Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y de Sucesiones y Donaciones), de donde pasó a la LGT/1963 como exigencias incorporadas a los artículos 25 y 28.2 LGT/1963. Precepto este, citado también como infringido en el motivo que se analiza, y que disponía "El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los efectos que pudieran afectar a su validez".

En cualquier caso, para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración Tributaria.

Así lo reconoce la propia resolución del TEAR originariamente impugnada cuando afirma (fundamento jurídico octavo) que "de acuerdo con los artículos 114 y siguientes de la Ley General Tributaria [LGT/1963] y 1214 del CC, la existencia de simulación es un hecho cuya carga de la prueba pesa sobre quien la afirma. En efecto, las cuestiones de hecho se imponen sobre las de derecho y <<la causa simulandi>> debe acreditarla quien la alega, en este caso la Administración tributaria".

La simulación o el negocio jurídico simulado tiene, por tanto, un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia. En este sentido se ha pronunciado tanto la doctrina de esta Sala (Cfr. SSTs de 7 de noviembre de 1998, 2 de noviembre de 2002, 11 de mayo y 25 de octubre de 2004 y 7 de junio de 2005) como, sobre todo, la de la Sala 1ª de este Alto Tribunal, señalando que "El resultado de esa valoración es como se tiene declarado por la jurisprudencia (sentencias de 10 de julio de 2002, la de 3 de octubre de 2002 y 2 de febrero 21 de julio y 25 de septiembre de 2003, por solo citar algunas de las más recientes), una cuestión de hecho, y su constatación es facultad de los Tribunales de instancia y no es revisable en casación salvo que se demuestre que es ilógica".

Por su parte, en dicha sentencia, de fecha 22 de febrero de 2010, se alude a la prueba indiciaria o de presunciones para acreditar la simulación, estableciéndose lo siguiente:

"A estos efectos, debe tenerse en cuenta, como señala el Abogado del Estado, que la mencionada clase de pruebas indiciarias o de presunciones no sólo son idóneas sino que son, incluso, necesarias y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación, especialmente en lo que se refiere al elemento subjetivo que la integra."

Considerando que la simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, es obvio que la prueba de la simulación puede comprender una gran dificultad, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica y, por tanto, la prueba ha de basarse en presunciones que fundamenten la convicción de la existencia del negocio simulado. La propia jurisprudencia civil destaca las dificultades prácticas de la prueba directa y plena de la simulación por el natural empeño que ponen las partes en hacer desaparecer los vestigios de la misma y por aparentar que el contrato es cierto y efectivo reflejo de la realidad (Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 1988, 17 de junio de 1991, 15 de noviembre de 1993 o 6 de junio de 2000). Esto hace preciso acudir a la prueba indirecta de las presunciones, que consisten en una labor intelectual a través de la cual quien debe calificar su existencia, partiendo de un hecho conocido llega a dar con otro que no lo era, en este caso, la existencia de simulación. Esto supone la existencia de uno o varios hechos básicos completamente acreditados, y que entre éstos y la simulación exista un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, aun cuando quepa alguna duda acerca de su absoluta exactitud, ya que la presunción no es una fuente de certeza sino de probabilidad.

A estos efectos, el artículo 108 de la Ley General Tributaria, bajo el epígrafe "Presunciones en materia tributaria", establece lo siguiente:

"1. Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba.

2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano."

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, consagrada en numerosas resoluciones, tal enlace se da cuando concurren los tres requisitos siguientes:

* Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar ésta en un orden lógico, como extremadamente posible.

* Precisión o, lo que es lo mismo, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse, y

* Concordancia entre todos los hechos conocidos, que deben conducir a la misma conclusión.

Sentado lo anterior, procede analizar si la Inspección ha acreditado en el presente supuesto la existencia de simulación.

A estos efectos el acuerdo de liquidación establece lo siguiente:

"En cuanto a los fundamentos de la Inspección para efectuar la propuesta recogida en el Acta a la que este Informe acompaña, son los siguientes:

1º.- La entidad **HMx... SA** es la única adquirente y pagadora en Argentina y China de los ajos importados por ella misma y por terceros a los que ha vendido parte de dichos ajos previamente a la importación.

Ha quedado acreditado a lo largo de la comprobación que la entidad que operaba en Argentina y China para la adquisición de los ajos era que **HMx... SA** y que esta era la que abonaba a los proveedores extranjeros la totalidad de los importes correspondientes a las ventas; asimismo era la que contrataba los transportes en barco hasta España, viajando estos por cuenta y riesgo exclusivo de la entidad citada.

2º.- La entidad **HMx... SA** es titular del 100% del capital de **Y SA** y único cliente de esta y de **Z...COMPANY SL**.

Consta en BDC los datos antes citados de titularidad de las acciones de Y SA.

Asimismo, consta que el Administrador de **HMx... SA** es D. **Fx...** (...) y la Administradora única de **Y SA** es D^a. **Jx...** (...), existiendo entre ambos administradores una relación matrimonial.

Según consta en los Modelos 347 (Declaraciones anuales de operaciones con 3º) y 340 (Libro de Registro de IVA), todas las operaciones de ventas de **Y SA** y todas las facturas expedidas por dicha entidad han tenido como destinataria a **HMx... SA**.

También en el modelo 347 de los ejercicios 2010 y 2011 y en las facturas de ventas aportadas en 2012, los únicos clientes de **Z...COMPANY SL** eran las citadas **YSA e HMx... SA**.

En definitiva, la Inspección considera en relación a este punto, que, en primer lugar, está acreditada las relaciones societarias de vinculación entre **Y SA** y **HMx... SA**; y, en segundo lugar, las relaciones comerciales de dependencia de **Y SA** y de **Z...COMPANY SL** son absolutas hacía **HMx... SA**.

3º. Los ajos importados por terceros han estado en todo momento, salvo nominalmente durante la tramitación documental de las importaciones, bajo el control de **HMx... SA**.

Tal afirmación se deriva del hecho de que, en todos los DUAs de Importación cuya regularización se propone en el Acta más arriba citada, se ha demostrado que el sujeto del grupo, adquirente en país tercero, contrató el transporte a su nombre y a su disposición se emitió el Conocimiento de embarque de las mercancías. Estas fueron objeto de una venta en tránsito a otras entidades españolas, que las importaron con los beneficios de un Certificado AGRIM propios, siendo objeto de entrega directamente a las instalaciones de **HMx... SA** y sin que desde estas instalaciones se produjera ninguna salida con destino a las de los importadores.

Posteriormente, las entidades importadoras, revendieron las mercancías a **HMx... SA**.

Es decir, **HMx... SA** dispuso de los ajos en todo momento, de manera que las facturas de venta de ajos de los importadores a **HMx... SA** no se correspondieron con movimientos físicos de los productos, ya que estos estuvieron en todo momento en las instalaciones de **HMx... SA**.

4º. **HMx... SA** como destinatario final de los ajos importados por terceros, financió desde su inicio las actuaciones de estos.

HMx... SA fue el que, en un primer momento, adquirió y abonó las adquisiciones de los ajos en origen.

Después, cuando las mercancías se encontraban a bordo del buque camino de España, se produjeron las ventas en ruta a terceros importadores y estos, una vez efectuadas las respectivas importaciones, los revendieron a **HMx... SA**.

De las manifestaciones de la entidad y de los importadores se ha acreditado que, salvo en dos casos que fueron simultáneos, no hubo movimientos financieros entre las entidades intervinientes, sino que todas fueron operaciones de compensación.

Respecto a las operaciones en las que **HMx... SA** aparece como destinatario final de los ajos, se considera, a juicio de la Inspección, que lo que se ha producido realmente es que **HMx... SA**, sin disponer de Certificados de Importación AGRIM de su titularidad para importación de ajos en régimen preferencial, fue destinatario final de las cantidades autorizadas a los terceros que aparecen como importadores en los correspondientes DUAs.

El Reglamento (CE) Nº 341/2007 de la Comisión, de 29 de marzo de 2007 (DOUE L 90) por el que se abren contingentes arancelarios, se fija su modo de gestión y se instaura un régimen de certificados de importación y de origen para los ajos y otros productos agrícolas importados de terceros países, dispone en su artículo 1 que de conformidad con las disposiciones aprobadas por las Decisiones 2001/404/CE y 2006/398/CE, quedan abiertos contingentes arancelarios para la importación en la Comunidad de ajos frescos o refrigerados del código NC 0703 20 00 (denominados en lo sucesivo «ajos») con arreglo a las condiciones establecidas en el presente Reglamento.

Conforme al artículo 5, 1, de este Reglamento, todo despacho a libre práctica en la Comunidad de productos relacionados en el anexo II estará supeditado a la presentación de un certificado de importación expedido de conformidad con el presente Reglamento. En el número 2, se dispone que los certificados de importación de ajos despachados a libre práctica al amparo de los contingentes contemplados en el anexo I, se denominarán en lo sucesivo «certificados A».

Conforme a lo declarado en las casillas nº. 39 de los DUAs de Importación a que se refiere este apartado del Acta, los números se corresponden con los de Orden recogidos en el Anexo I del Reglamento, por tanto, los Certificados de importación son de Certificados A.

El Reglamento (CE) Nº 341/2007, establece en su artículo 6, número 4 que los derechos derivados de los certificados «A» no serán transferibles.

A la vista de los hechos acreditados la Inspección considera que existe una simulación de negocio jurídico (artículo 16 de la Ley 58/2003) pues considera que de la documentación que obra en el Expediente se desprende que la entidad ha querido aparentar las ventas de ajos de procedencia exterior en tránsito a terceros, quedando acreditado que todas estas operaciones han terminado en **HMx... SA** y careciendo los terceros importadores de elementos materiales para una actuación efectiva y propia. No se trata, pues, de la cesión indebida de Certificados AGRIM, que de hecho no se produce formalmente.

Conforme al Fundamento 6º de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Contencioso- Administrativa, de 29 junio 2011 (RJ 2011\5608), la simulación se suele explicar como la discordancia consciente y querida por las partes entre la voluntad interna y la voluntad declarada.

Cuando las partes se ponen de acuerdo para presentar a terceros un negocio que nunca quisieron se habla de simulación absoluta, y si encubren un negocio distinto al realmente querido de simulación relativa.

En ese sentido, los requisitos esenciales para la validez de los contratos son el consentimiento de los contratantes, el objeto y la causa de la obligación que se establezca (artículo 1.261 CC).

El acuerdo simulatorio, como propósito deliberado de encubrir lo que no existe o es distinto de lo que se manifiesta, supone una voluntad real de engaño o simulación. Por ello, la doctrina mayoritaria actual, sitúa el vicio esencial del negocio simulado en la causa (art. 1261.3 C.C.). Así, en la simulación absoluta el negocio o declaración falsa no encubre otra cosa que la carencia de causa, mientras que en la simulación relativa el negocio o declaración falsa encubre otro negocio que sí cuenta con una causa verdadera. La jurisprudencia ha recogido esta postura, por ejemplo, la STS de 31-12-1998 (que cita las SS. T.S. de 15-05-1983, 2-06- 1983, 24-02-1986, 1-07-1988, 5 y 10-11-1988) señala que la simulación contractual se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato.

En nuestro caso, la simulación consiste en dos negocios consecutivos: el primero, correspondiente a una venta (la que hemos denominado en tránsito) de una entidad que carece de autorización para importar la mercancía con beneficios arancelarios, a otra a cambio de un precio. La entidad adquirente, que si es titular de un beneficio arancelario, realiza la importación de las mercancías.

El segundo negocio sería la reventa, que se produce de la entidad importadora con el beneficio fiscal a otra entidad vinculada íntimamente a la vendedora de la primera operación a cambio de un precio superior al de la primera venta. En apariencia hay dos negocios independientes en los que hay facturas y pagos por cada uno de los negocios mencionados.

Sin embargo, el negocio real subyacente, el efectivamente querido y realizado a la vista de los hechos acreditados en la comprobación (vinculación e identidad de las partes adquirentes inicialmente y destinataria final de los productos; control efectivo de las mercancías que siempre han estado bajo el control de la entidad principal; y financiación por esta de toda las operaciones), ha sido el de importar ajos aprovechando los Certificados AGRIM, es decir, los contingentes de los terceros que aparecían como compradores en tránsito de los ajos, y haciendo que el destino final de los ajos fuera siempre la entidad objeto de comprobación o la vinculada a la misma. Es decir, **HMx... SA** ha diseñado y ejecutado un mecanismo formal de apariencia de intervención de 3 entidades independientes (una compra en país 3º y vende en tránsito, esta adquirente importa y, la tercera es destinataria final de los productos), cuando la operación real es que **HMx... SA** por sí o por vinculada, adquiere en país 3º ajos y dispone libremente de los mismos en territorio comunitario, habiendo disfrutado de unos beneficios arancelarios a los que esas operaciones reales no tienen derecho.

Conforme al artículo 16 de la Ley 58/2003, en los negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado, y este no es otro que la importación de ajos de procedencia de terceros países sin poseer el Certificado AGRIM propio que posibilitara el aprovechamiento del beneficio arancelario que dicho contingente otorga.

En este sentido la Resolución de 30.09.2008, de la Reclamación nº. 41-00523-2007, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía en su Fundamento de derecho Segundo, plantea y resuelve cuestión similar a la ahora tratada. Así se recoge en dicha Resolución que En el presente caso, la entidad "R" adquiría los ajos objeto de importación a un proveedor de un tercer país y lo introducía en un régimen suspensivo de derechos a la espera de vender los productos destinados a la importación en la Comunidad precisamente a quien disponía de los certificados oportunos para hacerlo en régimen de contingentes; llegada a esta la situación se procedía en todos los casos objeto del expediente a revenderlos a la entidad ahora reclamante; como puede

apreciarse, si sustituimos la mecánica de introducir las mercancías en un régimen suspensivo (Depósito Aduanero), por las ventas en tránsito, el resultado es exactamente el mismo, es decir, transmitir las mercancías antes de su importación en la Comunidad para luego readquirirla con el beneficio fiscal aplicado.

Continúa la resolución citada afirmando que ciertamente tales operaciones como alega la obligada desde un punto de vista estrictamente comercial y aduanero no vulneraría ninguna normativa si no fuese por la circunstancia de que este tipo de importaciones está sometido a contingente (Decisión 2001/404/CEE) que no es posible sobrepasar, reservando por lo demás el artículo 3 del Reglamento 565/2002 de la Comisión, de 2 de abril, una cláusula de prevención de fraude de Ley en cuanto se prohíbe de forma expresa la transmisibilidad de los derechos derivados de los certificados.

La última cuestión que quedaría pendiente es la de considerar que lo que se ha producido realmente es una cesión del Certificado AGRIM entre empresas. En opinión del actuario esta cesión no es el elemento esencial de la operatoria puesta de manifiesto en la comprobación, sino sólo un elemento más del negocio simulado, y ello porque los importadores hacen uso de sus Certificados en el momento y con la tramitación legalmente oportunas (a la importación en nombre propio de las mercancías). Lo que se contempla en la comprobación es la totalidad de la operación desde el momento inicial a su resultado final, conseguido mediante una serie de negocios intermedios simulados pues carecen de otra causa real que la de conseguir el fin para el que se hacen, que no es otro que la adquisición de ajos con aprovechamiento de beneficios arancelarios sin tener derecho a ellos.

TERCERO: No obstante lo anterior, esta jefatura, como órgano competente para resolver, estima necesario hacer las siguientes conclusiones:

1.- El obligado tributario ha diseñado, voluntaria y conscientemente, una compleja operativa para eludir el pago de unos derechos arancelarios específicos de 1,20 euros por kg de producto importado.

Habiéndose importado en los períodos comprobados 767.593 kgs se ha dejado de pagar una deuda aduanera (intereses de demora no incluidos) por un importe total de 921.111,6 euros. La deuda tributaria en términos de IVA a la importación dejada de ingresar asciende a 36.844,46 euros.

2.- Dicha operativa se ha desarrollado en las siguientes etapas:

1º.- Compra por el obligado tributario en China y Argentina, en los períodos comprobados, de 767.593 kgs de ajos. El obligado tributario no tiene certificados Agrim.

2º.- Venta en tránsito a terceros con carácter previo a la importación. Estos adquirentes tienen certificado Agrim y por tanto pueden beneficiarse de un tipo arancelario reducido aplicable a la importación de ajos procedentes de China y Argentina al no superar el contingente pactado para cada uno de ellos.

En la práctica totalidad de los casos no se produce movimiento de efectivo ya que el pago se produce por compensación triangular, tal y como ha quedado explicado anteriormente.

3º.- Tras la importación por los adquirentes, venta de las mercancías importadas a entidades vinculadas con el obligado tributario, Y (...) y **Z...COMPANY** (...).

4º.- Reventa de las mercancías por parte de éstos a **HMx... SA**.

3.- La operativa expuesta se realiza bajo el CONTROL y seguimiento del obligado tributario, en base a lo siguiente:

Contacto con el proveedor extranjero y compra de la mercancía.

Tramitación de la documentación aduanera necesaria para despachar de importación los ajos.

Entrega física del producto.

Compensación financiera.

El obligado tributario es más que un mero "coordinador" como alega el representante.

4.- Dicha operativa constituye una SIMULACIÓN en los términos del art. 16 LGT, simulando dos negocios independientes consecutivos: venta en tránsito previa a la importación a varios compradores y reventa de la mercancía una vez importada a una entidad vinculada, para disimular y ocultar el verdadero negocio subyacente: la importación de ajos sin posesión del certificado AGRIM, disfrutando indebidamente de un beneficio arancelario.

El obligado tributario es el importador "de facto" de los ajos importados a territorio español en los períodos comprobados procedentes de China y Argentina.

5.- No resulta de aplicación el art. 15 LGT ya que no se ha producido conflicto alguno en la aplicación de la norma tributaria que pueda solucionarse mediante la aplicación de la norma que hubiese correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas. Tampoco puede enmarcarse la operativa descrita en el seno de la planificación fiscal concebida para minorar legítimamente la tributación mediante una economía de opción ya que lo que se produce realmente es la importación de ajos eludiendo el pago del tipo específico previsto por superar el contingente establecido y para ello se simula la realización de operaciones mercantiles y se utilizan personas y entidades interpuestas.

El art. 38 CE citado por el alegante establece expresamente:

"Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, la planificación".

Mecanismos como el descrito, diseñados con la finalidad de eludir la tributación, no pueden considerarse realizados en el marco de la libertad de empresa y de la economía de mercado ya que suponen por una parte, un fraude a la Hacienda Pública, vulnerando el art. 31 CE y, por otra parte, distorsionan gravemente la libre competencia."

A juicio de este Tribunal concurren en el presente supuesto indicios suficientes que ponen de manifiesto que la operación realizada por la recurrente fue simulada siendo su única finalidad de aplicar indebidamente beneficios arancelarios.

Por otra parte, se ha de señalar que la interesada tampoco rebate en sus alegaciones las conclusiones alcanzadas por el Tribunal Regional limitándose a reproducir, en gran parte, las alegaciones efectuadas frente al mismo.

En cuanto a la aplicación del criterio fijado por el TJUE en su sentencia de 13 de marzo de 2014, citada por el reclamante se ha de señalar que no procede. En efecto, como señala el Tribunal de justicia, de acuerdo con el artículo 6, apartado 4, del Reglamento (CE) no 341/2007 de la Comisión, de 29 de marzo de 2007, los derechos derivados de los certificados AGRIM no serán transferibles. Esta prohibición no impide operaciones mediante las cuales un importador, titular de certificados de importación con aplicación del tipo reducido, compra fuera de la Unión Europea una mercancía, antes de su importación en esta, a un operador que tienen la consideración de importador tradicional en el sentido del artículo 4, apartado 2, de dicho Reglamento pero ha agotado sus propios certificados de importación con aplicación del tipo reducido, para revenderle posteriormente dicha mercancía después de haberla importado en la Unión. No obstante, tales operaciones serán constitutivas de abuso de derecho cuando hayan sido concebidas artificialmente, con el fin esencial de beneficiarse del arancel preferencial.

Hay que tener en cuenta que el propio TJUE en su sentencia considera esta posibilidad cuando señala:

"38. En este contexto, aun cuando tales operaciones vinieran motivadas por la voluntad del comprador de beneficiarse del arancel preferencial y aunque los importadores en cuestión tuvieran conciencia de ello, no puede considerarse a priori que dichas operaciones carezcan de justificación económica y comercial para estos últimos.

39. No cabe excluir sin embargo que, en determinadas circunstancias, operaciones como aquéllas sobre las que versa el litigio principal hayan sido concebidas artificialmente, con el fin esencial de beneficiarse del arancel preferencial. En este sentido, entre los elementos que harían posible deducir el carácter artificial de las operaciones de que se trata figura, tal como menciona la Comisión Europea en sus observaciones, la circunstancia de que el importador titular de los certificados «A» no haya asumido ningún riesgo comercial, pues tal riesgo lo asume, en realidad, su comprador, que es igualmente importador tradicional. Un carácter artificial de este tipo también podría deducirse de la circunstancia de que el margen de beneficio de los importadores sea insignificante o de que los precios de venta del ajo aplicados por los importadores al comprador en la Unión sean inferiores al precio de mercado.

40. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 6, apartado 4, del Reglamento nº 341/2007 debe interpretarse en el sentido de que no se opone, en principio, a aquellas operaciones mediante las cuales un importador, titular de certificados de

importación con aplicación del tipo reducido, compra fuera de la Unión Europea una mercancía a un operador que es, él mismo, un importador tradicional en el sentido del artículo 4, apartado 2, de dicho Reglamento pero ha agotado sus propios certificados de importación con aplicación del tipo reducido, para revenderle posteriormente dicha mercancía después de haberla importado en la Unión. No obstante, tales operaciones serán constitutivas de abuso de derecho cuando hayan sido concebidas artificialmente, con el fin esencial de beneficiarse del arancel preferencial. La comprobación de la existencia de una práctica abusiva exige que el órgano jurisdiccional remitente tenga en cuenta todos los hechos y circunstancias del caso de autos, incluidas las operaciones comerciales anteriores y posteriores a la importación de que se trate."

Por otra parte, la conclusión alcanzada resulta asimismo coherente con lo señalado por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en su sentencia de 19 de febrero de 2018, en la que al enjuiciar la procedencia de la liquidación por el concepto "Impuesto sobre el Valor Añadido" y en relación con los mismos hechos que aquí se analizan señala lo siguiente:

"SEGUNDO.- La cuestión central radica en determinar si se puede considerar que estamos ante una simulación comercial cuando la entidad actora, **HMx... S.A.** adquiere de sendos proveedores chino y argentino diversas partidas de ajos que, en tránsito, son vendidas a otras empresas titulares del certificado de importación AGRIM y que figuran como importadores en el DUA de importación correspondiente y que, a su vez, venden dichos ajos a las empresas **Y S.A. y Z...Company S.A.** quienes, a su vez, la vuelven a vender a la actora HMx... S.A.

Fundamenta la actora su alegación de inexistencia de simulación comercial en una sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2014 en cuanto que, a diferencia del supuesto contemplado en dicha sentencia, en el presente caso los importadores titulares del certificado de importación AGRIM y que adquirirían la mercancía en tránsito, revende ésta al mismo que la adquirió originariamente, en tanto que aquí el titular del certificado lo vende a dos entidades que, a su vez, realizan una transmisión onerosa a la sociedad actora, con lo cual no existe simulación sino economía de opción, ni tampoco engaño u ocultación maliciosa, incumpléndose con la carga de la prueba de la simulación que recae sobre la Administración.

TERCERO.- Por lo que se refiere a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de marzo de 2014, hemos de señalar que precisamente de su contenido lo que resulta es precisamente lo contrario a lo pretendido en la demanda. En esta sentencia se señala que el art. 6, apartado 4, del Reglamento (CE) nº 341/2007 de la Comisión, de 29 de marzo de 2007, debe interpretarse en el sentido de que no se opone, en principio, a aquellas operaciones mediante las cuales un importador, titular de certificados de importación con aplicación del tipo reducido, compra fuera de la Unión Europea una mercancía, antes de su importación en esta, a un operador que es, el mismo, un importador tradicional en el sentido del artículo 4, apartado 2, de dicho Reglamento pero ha agotado sus propios certificados de importación con aplicación del tipo reducido, para revenderle posteriormente dicha mercancía después de haberla importado en la Unión. No obstante, tales operaciones serán constitutivas de abuso de derecho cuando hayan sido concebidas artificialmente, con el fin esencial de beneficiarse del arancel preferencial Y ello es precisamente lo que, de los indicios antes mencionados y no negados en la demanda, resulta en el caso objeto de estudio, esto es, que mediante la simulación de un contrato se ha pretendido la importación de la mercancía beneficiándose del arancel preferencial al que no se tenía derecho, pues hay un dato esencial respecto del cual el demandante guarda silencio y es que era la propia sociedad actora la que corría con los gastos de entrega de la mercancía posteriores a la importación y además se entregaban en sus propias instalaciones (locales situados en Merca...). Prueba además definitiva de la simulación es que el titular de la totalidad del capital social de las entidades Y S.A. y Z...Company S.L. es la actora, siendo incluso su único cliente.

El artículo 25 de la Ley General Tributaria, modificada por la Ley 25/1995, establecía que "en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados". Y el art. 16 de la Ley 58/2003 establece que: "1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. 2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha

calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. 3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente".

La Audiencia Nacional en sentencia de 31 de octubre de 2011 señala en sentencias de 14 de marzo de 2002 y 14 de octubre de 2004 , entre otras, que: «las doctrinas científica y jurisprudencial han expresado que las reglas generales relativas al contrato simulado se encuentran en el artículo 1276 del Código Civil al tratar de la causa falsa. La ciencia jurídica afirma mayoritariamente que la figura de la simulación está basada en la presencia de una causa falsa y que la simulación absoluta se produce cuando se crea la apariencia de un contrato, pero, en verdad, no se desea que nazca y tenga vida jurídica; sostiene, también, que el contrato con simulación absoluta está afectado de nulidad total, tanto por la tajante declaración del artículo 1276 , como por lo dispuesto en los artículos 1275 y 1261.3, en relación con el 6.3, todos del Código Civil »

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

Y en relación con la simulación relativa , ha señalado también esta Sala, Sección Segunda, en su Sentencia de 20 de abril de 2002 que: "Para que exista simulación relativa, ya afecte a la causa del contrato (...) ya a los sujetos o al contenido del mismo, sería preciso que el negocio creado externamente por las partes (negocio jurídico aparente) no sea realmente querido por aquéllas, que buscan otro negocio jurídico distinto (o negocio simulado).

O, como tiene declarado la Sala Primera del Tribunal Supremo en sus sentencias de 23 de septiembre de 1990, 16 de septiembre de 1991 y 8 de febrero de 1996, 'la simulación contractual se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato 1 por responder éste a otra finalidad jurídica distinta', añadiéndose en la última de las referidas sentencias que "el concepto jurisprudencial y científico de simulación contractual que es un vicio de la declaración de voluntad de los negocios jurídicos por el cual, ambas partes, de común acuerdo, y con el fin de obtener un resultado frente a terceros, que puede ser lícito o ilícito, dan a entender una manifestación de voluntad distinta de su interno querer".

Ello así, en la resolución económico-administrativa inmediatamente impugnada [fundamento jurídico tercero] se exponen sucintamente los hechos de los que cabe inferir la existencia de simulación negocial, determinante de la regularización de la situación del obligado tributario, al señalar que "... SL adquiriría los ajos objeto de importación a un proveedor de un tercer país y lo introducía en un régimen suspensivo de derechos a la espera de vender los productos destinados a la importación en la Comunidad precisamente a quien disponía de los certificados oportunos para hacerlo en régimen de contingentes; llegada esta (...) situación, se procedía en todos los casos objeto del expediente a revenderlos a la entidad ahora reclamante".

Al respecto, la sentencia de esta Sala de 16 marzo 2000, y las que en ella se citan, vinieron a poner de manifiesto que la causa de los contratos tiene un carácter objetivo, estando constituida por el fin que se persigue con cada especie contractual (STS 31 enero 1991). Y para conocer la verdadera finalidad de un contrato, su específica finalidad, lo realmente querido, el Código Civil aconseja en el artículo 1282 atender principalmente a los actos coetáneos y posteriores del contrato para conocer la verdadera intención de los contratantes. De forma que no es dable atender aisladamente a las operaciones realizadas, sino al iter negocial desarrollado, teniendo en cuenta las situaciones y relaciones económicas existentes o establecidas por los interesados (art. 16, Ley General Tributaria), con el resultado expuesto primero por el actuario en el informe ampliatorio al acta y posteriormente en el acto administrativo de liquidación, y expuesto también en el fundamento jurídico quinto de la resolución dictada en vía económico-administrativa, concurriendo en la deducción de cuya resultancia el enlace preciso y directo exigido por el art. 108.2 de la moderna Ley 58/2003, en el mismo sentido que para las presunciones judiciales establece el art. 386.1 de la Ley 1/2000, Ley que vino a derogar lo dispuesto por el art. 1253 del Código Civil.

Y frente a los hechos constatados por la Inspección y que sirven de base al ajuste practicado, la parte actora se limita en la demanda a rechazar la existencia de simulación en el caso y, con ello, la atribución a la misma de la condición de sujeto pasivo, aduciendo sustancialmente la existencia de venta dentro del depósito aduanero y con autorización de la Aduana, y la de la reventa de parte de la mercancía importada al vendedor primitivo, fuera del depósito aduanero y a precios de mercado. Objeciones que carecen de fundamento, al no excluir la existencia de simulación negocial, por soslayar la circunstancia de que "este tipo de importaciones está sometido a contingente (Decisión 2011/404/CEE), que no es posible sobrepasar, reservando, por lo demás, el artículo 3 del Reglamento 565/2002, de la Comisión, de 2 de abril, una cláusula de prevención de fraude de ley, en cuanto se prohíbe de forma expresa la transmisibilidad de derechos, que concluye, además, en un resultado perseguido por el legislador, cual es el sobrepasar la limitación dispuesta por el contingente", tal y como apunta el TEAC en el fundamento jurídico cuarto de su resolución, tras advertir que "tales operaciones (...) desde un punto de vista estrictamente comercial y aduanero no vulneraría ninguna normativa, si no fuese por la circunstancia de que este tipo de importaciones está sometido a contingente", para terminar concluyendo que "una cuestión es el hecho efectivamente acontecido entre las partes y otra muy diferente a través de la observancia de un cauce formal previsto para otra situación que arroja un resultado totalmente discrepante con la norma". Pues en efecto, más allá del significado jurídico de las operaciones realizadas dentro y fuera del depósito aduanero, aisladamente consideradas, hay que atender principalmente a los actos coetáneos y posteriores de las operaciones realizadas, que permiten determinar la verdadera intención de los contratantes, en el sentido que -como se apunta en el informe ampliatorio- "lo único que hacen los que figuran como importadores en los DUAs es ser cedentes de certificados AGRIM, siendo propietario de la mercancía y verdadero importador el obligado tributario", sujeto pasivo que ha de hacer frente a la deuda aduanera [art. 21i del Reglamento Aduanero Comunitario]. Esa voluntad de los contratantes, deducida a través del iter negocial desarrollado por las mismas, se manifestó explícitamente en algunas operaciones, en las que la forma de pago se efectuó mediante liquidación, deduciéndose de la factura de la segunda venta el importe de la primera, "lo que explicita una voluntad contractual sucesiva y habitual cuando no pagos denominados expresamente pagos por expedición de licencias", tal y como apunta el TEAC en su resolución, en la que también hace referencia a "aquellos casos en que la propia entidad reclamante e encontraba en disposición de la documentación, incluidas licencias de importación del cedente de las mismas, lo que obviamente racionaliza o visualiza una cierta facultad de tutela, coordinación y dirección efectiva de las actuaciones..."

La simulación negocial producida al objeto de evitar la aplicación de la normativa -reseñada en el acto de liquidación- que concede un trato fiscal más favorable a determinados importadores que cumplan los requisitos establecidos en la misma, determina "la no posibilidad de acogerse a los beneficios fiscales de que disfrutó" y "la aplicación de los tipos generales a la importación", tal y como se apunta en el informe ampliatorio al acta de inspección incoada a la entidad demandante. Lo que priva de fundamento a las objeciones que asimismo se ponen en la demanda en función del momento del devengo del gravamen. Y por lo demás, el hecho de que no todas las operaciones realizadas dentro del depósito aduanero hubieran sido objeto de reventa, o de que en las mismas hubieran intervenido otros sujetos de derecho, no afecta a la validez y eficacia de la regularización practicada a la demandante, sin perjuicio de las acciones que correspondan a la Administración Tributaria con respecto a la situación jurídica de terceros en virtud de tales operaciones."

En definitiva, en el presente supuesto, se estima que la Inspección ha acreditado suficientemente que nos encontramos ante un negocio simulado que no perseguía otra finalidad que la de obtener improcedentemente beneficios arancelarios por lo que se ha de desestimar la alegación de la interesada en este punto.

Cuarto.

Considera la recurrente que no ostenta la condición de sujeto pasivo del impuesto por lo que la liquidación practicada es improcedente. En concreto sostiene que dado que la misma no aparece como importadora en las declaraciones de importación, no cabe exigirle la deuda aduanera derivada de aquellas.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 201 del Reglamento 2913/92, de 12 de octubre, del Consejo por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario:

"1. Dará origen a una deuda aduanera de importación:

- a) el despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación, o
- b) la inclusión de dicha mercancía en el régimen de importación temporal con exención parcial de los derechos de importación.

2. La deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana de que se trate.

3. El deudor será el declarante. En caso de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración.

Cuando se realice una declaración en aduana relativa a uno de los regímenes contemplados en el apartado 1 sobre la base de elementos que hagan que no se perciba una parte o la totalidad de los derechos legalmente adeudados, de conformidad con las disposiciones nacionales vigentes, podrán también ser considerados deudores aquéllos que hayan proporcionado los elementos necesarios para la elaboración de la declaración teniendo, o debiendo tener razonablemente, conocimiento de que dichos elementos eran falsos."

Por su parte, el artículo 16 de la Ley General Tributaria, en su apartado primero, señala lo siguiente:

"En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes."

La consecuencia de lo anterior es clara, en este supuesto y dado que ha quedado acreditada la simulación negocial, el verdadero importador de los ajos era la interesada por lo que la misma debe ser considerada sujeto pasivo del impuesto o deudor ante la aduana.

En este mismo sentido se manifiesta el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en ya citada sentencia de 19 de febrero de 2018, en la que al respecto se señala lo siguiente:

"Dicho lo anterior queda resuelta la cuestión, igualmente planteada en la demanda, de la posibilidad de actuar contra el actor, verdadero importador de la mercancía, al ser el sujeto pasivo de la deuda, al contrario de su afirmación negando tal condición.

Parte de la base el demandante de que el artículo 201 del Reglamento CEE 2913/1992 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario, en su apartado tres, establece que el deudor será el declarante. Y que en caso de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración.

Dicho precepto, a juicio del actor, conduce a su exclusión como sujeto pasivo, puesto que, según se razona en la demanda, no realizó declaración aduanera alguna y el art. 4 de la Orden del 9 de junio de 2000 en el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana establecer que la persona física jurídica que en su condición de declarante, y como tal deudor, será la persona que venga obligada al pago del importe de la deuda aduanera en los casos en que la misma proceda.

Lo que sucede es que dicha interpretación parte de una base incorrecta, cual es el considerar que el verdadero importador era la empresa o empresas que formalmente realizaron la importación, cuando la realidad, tal como ya hemos dicho, es que el verdadero importador, que fue quien materialmente importó la mercancía, era la sociedad actora. Por lo tanto quien en realidad venía obligada a realizar la declaración aduanera y, por consiguiente, era quien tenía la condición de sujeto pasivo, era el actor y no quien, aparentemente, a través del negocio simulado, los importó formalmente. Y desde luego el hecho de no aparecer como importador desde el punto de vista formal, no es que impida que pueda ser considerado como verdadero importador, es que es precisamente una consecuencia del negocio simulado, tal como venimos sosteniendo de acuerdo con la Administración.

Y si existiera alguna obligación de devolución de lo abonado en concepto de arancel por quien no es sujeto pasivo, no es una cuestión que deba tratarse en este recurso ni el actor tiene legitimación para solicitarlo."

Procede, en consecuencia, desestimar la alegación de la interesada por cuanto, en caso de simulación negocial, tendrá la condición deudor la persona que en realidad venía obligada a realizar la declaración aduanera. El hecho de no aparecer como importador desde el punto de vista formal, es precisamente una consecuencia del negocio simulado, que no impide que pueda ser considerado como verdadero importador.

Quinto.

Finalmente procede analizar la adecuación a Derecho de la sanción impuesta.

Señala la interesada que el acuerdo sancionador debe considerarse nulo puesto que la Administración no ha acreditado la concurrencia de culpabilidad en la conducta de la interesada.

En relación con la concurrencia del elemento subjetivo del ilícito tributario, debe señalarse que la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción que le otorga la Ley 25/1995, y posteriormente la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, constituyeron avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por el Tribunal Constitucional en sus sentencias, entre otras, 55/1982, de 26 de julio, y 76/1990, de 26 de abril. El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico fiscal, como lo prueba la afirmación contenida en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963, a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque, en palabras del Tribunal Constitucional, "ello significa con toda evidencia, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados".

En el mismo sentido el artículo 183.1 de la actual LGT, establece:

"Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley".

De lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran así como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por negligencia simple.

Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de "vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria".

La negligencia, por otra parte, como han indicado las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente señaladas, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia.

Es importante traer a colación la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de especial trascendencia respecto del asunto que estamos tratando: Sentencias de 22 de octubre de 2009 (recurso de casación número 2422/2003) y 1 de febrero de 2010 (recurso de casación número 6906/2004), de las que ya se ha hecho eco este Tribunal en resoluciones anteriores (RG 3232/08, de 22 de junio de 2010; RG 7130/08, de 21 de septiembre de 2010). En las indicadas sentencias, el Tribunal Supremo señala que la Administración debe desarrollar una actividad probatoria, no solo de los hechos que motivan la regularización, sino de la existencia de culpabilidad en la comisión de los mismos. La ausencia o insuficiencia de esta última actividad probatoria desemboca en una falta de motivación de la culpabilidad que vicia el acuerdo sancionador, en cuyo caso debe ser anulado.

El Tribunal Supremo ha seguido matizando y detallando esta doctrina en pronunciamientos posteriores, interesando destacar la sentencia de 12 de julio de 2010, recaída en el recurso 480/2007 que trata la cuestión relativa a la motivación de la existencia de culpabilidad así como la posibilidad prevista por la ley de sancionar cuando se aprecie culpabilidad en grado de simple negligencia.

Asimismo, se ha de citar su sentencia de 21 de febrero de 2014 (rec. 4185/2011) en la cual refiriéndose al elemento intencional que debe concurrir en la conducta sancionadora señala:

Si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias [sentencia de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/96), FJ 3º), cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 5º)]."

En el supuesto objeto de la presente reclamación, la Administración ha motivado la existencia de negligencia de la interesada mediante la descripción de la operativa utilizada por la misma para la culminación del negocio simulado, de tal modo que la concurrencia de culpabilidad se deriva de la situación querida por la recurrente y desarrollada de forma consciente por la misma que no tenía otra finalidad, como ya se ha señalado, que la obtención indebida de beneficios arancelarios.

Como señala la Inspección en el acuerdo de imposición de sanción:

"Mecanismos como el descrito, diseñados con la finalidad de eludir la tributación, no pueden considerarse realizados en el marco de la libertad de empresa y de la economía de mercado ya que suponen por una parte, un fraude a la Hacienda Pública, vulnerando el art. 31 CE y, por otra parte, distorsionan gravemente la libre competencia.

El art. 16 LGT prevé expresamente la posibilidad de sancionar en los supuestos de simulación, así, el apartado 3 de dicho artículo dispone:

"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".

En base a lo expuesto esta Jefatura estima que en el presente supuesto concurren elementos de juicio suficientes que permiten desvirtuar la presunción de inocencia y calificar la conducta del obligado tributario como DOLOSA a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, no concurriendo ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad."

A juicio de este Tribunal la conducta llevada a cabo por la interesada, pone de manifiesto la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos de la infracción tributaria. La simulación orquestada por la entidad, denota

la existencia de culpabilidad en su conducta pues planeó cada una de las operaciones a realizar con la finalidad de eludir el pago de los derechos arancelarios.

En definitiva, en el presente supuesto procede desestimar la pretensión de la interesada y confirmar la sanción impuesta.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.