

BASE DE DATOS DE Norma CEF.-

Referencia: NFJ075501

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 652/2019, de 27 de mayo de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 29/2017

SUMARIO:

Reclamaciones económico-administrativas. Interposición. *Falta de alegaciones.* La eventual falta de alegaciones no impide una resolución sobre el fondo del asunto.

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación. IS. Gastos deducibles. Retribución del capital propio. *Contrato de cuentas en participación.* Aportación de capital al negocio de compra, rehabilitación y venta de vivienda. Indicios de que el contrato de cuentas en participación era un negocio simulado: vinculación de los contratantes, liquidación previa a la terminación, intervención del participante en el negocio del gestor, el registro de un gasto por beneficio transferido antes de la terminación del negocio, la tributación menor de la que correspondería al negocio real. No se puede calificar el negocio como de cuentas en participación [Vid., SAN 16 de marzo de 2006, recurso 474/2003, (NFJ022400)]. Se trata de un supuesto de simulación y no economía de opción. Procede la sanción. Motivación suficiente.

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), art. 56.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 239 y 246.

Constitución Española, art. 24.

RD 22 de agosto de 1885 (CCom.), arts. 239, 240, 241 y 242.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 14.

PONENTE:

Doña Margarita Cusco Turell.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 29/2017

Partes: DOMATNER, SL C/ T.E.A.R.

SENTENCIA

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

Dª. MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADO/AS

D. JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA
Dª MARGARITA CUSCÓ TURELL

En la ciudad de Barcelona, a veintisiete de mayo de dos mil diecinueve .

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 29/2017, interpuesto por DOMATNER, SL, representado por la Procuradora D. GLORIA MAYMÓ EDO, contra T.E.A.R. , representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada DOÑA MARGARITA CUSCÓ TURELL, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la Procuradora Dª. GLORIA MAYMÓ EDO, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

Tercero.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

Cuarto.

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del recurso y suplico de la demanda

Por la representación de la entidad DOMATNER, SL se interpone recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEARC de fecha 15 de septiembre de 2016, en virtud de la cual se desestiman las reclamaciones número NUM000 y NUM001 , interpuestas contra acuerdos dictados por la AEAT por el concepto de Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011 y sanciones tributarias.

Segundo. Pretensiones y alegaciones de las partes

La actora solicita en su demanda " Que tenga por presentado el presente escrito formalizando demanda y se sirva admitirlo y, previos los trámites necesarios, la estime declarando no ser conforme a Derecho la resolución administrativa impugnada y, en consecuencia, la anule."

En defensa de sus pretensiones aduce, en síntesis, que a pesar de no haber formulado alegaciones ante el TEAR este Tribunal debe entrar a valorar el fondo del asunto dado que en virtud del art 56.1 LJCA el recurrente ante la jurisdicción contencioso-administrativa podrá alegar cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados contra la Administración. Añade que el contrato de cuenta en participación realizado en noviembre de 2008 entre la actora y la sociedad EXINAN no es una simulación contractual ya que se trata de un contrato de cuenta en participación y no de la aportación de fondos de un socio único a su filial. Señala que corresponde a la Agencia Tributaria demostrar que ha existido simulación ya que la actora no se ha limitado a realizar un mero documento de cuenta en participación, sino que existe un documento presentado ante la Agencia Tributaria Catalana; existe una aportación real, un proyecto de adquisición y rehabilitación de un inmueble claramente constatable, la venta de unos pisos una vez rehabilitado el inmueble, la devolución de aportaciones y una liquidación parcial del beneficio obtenido por la transmisión de estas existencias y además se ha cumplido con las correspondientes obligaciones tributarias y contables que, además de presentar el documento de contrato de cuenta en participación ante la Generalitat de Catalunya han igualmente pasado por el registro contable de la operación de cuenta en participación así como la autoliquidación de la correspondiente retención de capital mobiliario y su preceptiva comunicación a la AEAT en el correspondiente resumen anual Modelo 193. Expone que los obligados tributarios tienen derecho a tomar las decisiones oportunas incluso motivadas exclusivamente por cuestiones fiscales (economía de opción). Cuestiona los indicios esgrimidos por la Inspección para considerar simulado el contrato, a saber, la existencia de vinculación entre cuenta participante y gestor alegando que entra dentro de la lógica empresarial que una sociedad filial vaya al rescate de su matriz en un momento delicado financiero. Y en cuanto a la resolución anticipada del contrato de cuenta en participación responde a la situación desfavorable del mercado inmobiliario. En cuanto a la sanción alega inexistencia de dolo cognitivo ni de una intencionalidad manifiesta por parte del contribuyente para evadir una carga tributaria.

La demandada solicita la desestimación del recurso de acuerdo con los fundamentos que constan en las actuaciones.

Tercero. Sobre la desviación procesal por la falta de formulación de alegaciones en la vía económico administrativa

En su contestación a la demanda , la demandada plantea la supuesta concurrencia de un motivo de inadmisibilidad del recurso consistente en desviación procesal al no haber efectuado alegaciones en vía económico administrativa tal como exige el art 246 LGT . Cuestión que deberá resolverse con carácter previo aunque la demandada no haya trasladado esta petición al suplico de su escrito de contestación a la demanda.

Pues bien, en cuanto a ello esta misma Sala y Sección ya hemos indicado en multitud de pronunciamientos (entre muchas otras, en Sentencias núm. 179/2017, de 27 de febrero -rec. 890/2013 - núm. 773/2017, de 25 de octubre -rec. 1039/2013 -, núm. 1019/2018, de 13 de diciembre -rec. 306/2016 -), que la eventual falta de alegaciones en la vía económico administrativa no impide una resolución sobre el fondo del asunto por el órgano judicial llamado a revisar las actuaciones tributarias impugnadas. Y ello, de acuerdo con una ya reiterada jurisprudencia constitucional contenida, entre otras, en las SSTC 160/2001 , 75/2008 , 36/2009 , 61/2009 y 25/2010 , que vino a declarar que vulneraría el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva reconocido por el artículo 24.1 de la Constitución española la eventual falta de pronunciamiento sobre el fondo en un recurso contencioso administrativo por no haberse presentado alegaciones, previamente, en la vía económico administrativa. Falta de alegaciones que no se contempla en el 239.4 de la LGT como uno de los supuestos de inadmisibilidad de la reclamación, lo que se aviene al derecho fundamental subjetivo a la tutela judicial efectiva que se proyecta asimismo a esa vía previa, pues una declaración de inadmisibilidad impediría una resolución de fondo, de tal manera que la falta de alegaciones del reclamante ni siquiera determina la desestimación de la reclamación efectivamente interpuesta, pudiendo en todo caso el Tribunal hacer uso de las amplias facultades revisoras. En efecto, aun cuando también hemos señalado que la eventual falta de alegaciones en sede económico administrativa, que es un requisito insubsanable, supone la pérdida de una oportunidad procesal y lógicamente, al renunciarse al ejercicio del derecho a alegar y aportar pruebas, ello se traduce en que las exigencias de motivación de la resolución económico administrativa serán normalmente menores que si se

produjera una efectiva aportación de alegaciones y pruebas por parte del obligado tributario, lo cierto es que, conforme a la consolidada jurisprudencia constitucional apuntada, una vez satisfecha la carga procesal de interponer la preceptiva reclamación económico administrativa previa a la vía jurisdiccional, la falta de alegaciones en el correspondiente procedimiento económico administrativo no autoriza en modo alguno al órgano judicial a eludir por ello un pronunciamiento de fondo sobre los motivos aducidos en la demanda ni constituye desviación procesal.

Cuarto. Sobre la regularización practicada

Con fecha 30 de julio de 2014 el Inspector Regional adjunto adoptó el acuerdo de liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2010 y 2011 de la sociedad DOMATNER, SLU de la que resulta un importe a ingresar de 28.085,73 € (25.134,96 € en concepto de cuota y 2.950,77 € en concepto de intereses de demora). El importe total a ingresar se corresponde con la liquidación practicada respecto del ejercicio 2010, resultando en el ejercicio 2011 una cuota de liquidación de 0,00 euros.

Trayendo causa de la anterior liquidación, el 30 de julio de 2014, el Inspector Regional adjunto adoptó el acuerdo de imposición de sanción, por importe de 42.506,75 €. Según dicho acuerdo las infracciones cometidas se encuentran tipificadas en los artículos 193 , 195.1 y 195.2 LGT .

La regularización practicada por la Inspección de la que derivan la liquidación y las sanciones impugnadas parte de la consideración de que los contratos de cuentas en participación suscritos entre la entidad EXINAN y la parte actora (DOMATNER) eran simulados, encubriendo el verdadero negocio jurídico realizado por las partes, que consistió en la aportación de fondos propios de un socio (EXINAN) a la actora. Lo anterior permitió a DOMANTNER contabilizar como gastos financieros unos importes que debían calificarse como de retribuciones de fondos propios y, por tanto, no deducibles.

Quinto. Sobre el contrato de cuenta en participación

Los contratos de cuenta en participación están regulados en los artículos 239 a 243 del Código de Comercio , según los cuales:

" Artículo 239. [Actuación de comerciantes]

Podrán los comerciantes interesarse los unos en las operaciones de los otros, contribuyendo para ellas con la parte del capital que convinieren, y haciéndose partícipes de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen.

Artículo 240. [Forma de cuentas en participación]

Las cuentas en participación no estarán sujetas en su formación a ninguna solemnidad, pudiendo contraerse privadamente de palabra o por escrito, y probándose su existencia por cualquiera de los medios reconocidos en Derecho conforme a lo dispuesto en el artículo 51.

Artículo 241. [Prohibiciones en las cuentas de participación]

En las negociaciones de que tratan los dos artículos anteriores no se podrá adoptar una razón comercial común a todos los partícipes, ni usar de más crédito directo que el del comerciante que las hace y dirige en su nombre y bajo su responsabilidad individual.

Artículo 242. [Acciones ilegales]

Los que contraten con el comerciante que lleve el nombre de la negociación sólo tendrán acción contra él, y no contra los demás interesados, quienes tampoco la tendrán contra el tercero que contrató con el gestor, a no ser que éste les haga cesión formal de sus derechos.

Artículo 243. [Liquidación de las cuentas en participación]

La liquidación se hará por el gestor, el cual, terminadas que sean las operaciones, rendirá cuenta justificada de sus resultados."

Las características del contrato de cuenta en participación se describen someramente en la sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia, Sección 7^a, núm. 149/2018, de 6 de abril (JUR 2018/140389) señalando:

"...la libertad de forma, sus características y diferencia con otras es la sociedad irregular, destacando que con la contribución de capital se le hace partícipe de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen y que el partícipe no dispone de un crédito de restitución del capital aportado sino que se le atribuye el derecho a las ganancias en la proporción que se establezcan." (el subrayado es nuestro)

En este mismo sentido se pronuncia la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección 17^a, núm. 464/2012, de 21 de septiembre (AC 2013/7), que determina:

"En segundo lugar, y en cuanto a la naturaleza del contrato, ésta no depende de la denominación que las partes quieran darle, sino de la voluntad común deducida de sus cláusulas, resultando en todo caso esencial para determinar el régimen jurídico aplicable. Por la entidad demandada se califica de cuentas en participación, haciendo en el escrito de contestación una serie de precisiones jurídicas a fin de acomodar las cláusulas del contrato a la especial naturaleza de las cuentas en participación. Pues bien, el artículo 239 del Código de Comercio configura como esencial al contrato el que los partícipes lo sean tanto de los resultados prósperos como de los adversos y en la proporción que determinen. Sin embargo, en el contrato suscrito entre los interesados se prevé exclusivamente la participación el Sr Romualdo en las ganancias, obviando cualquier referencia a las pérdidas." (el subrayado es nuestro)

A su vez, la sentencia de la Audiencia Nacional, Sección Tercera, de 11 de marzo de 2014 , que cita el acuerdo de liquidación, expresa:

"... en relación con dicho contrato de cuentas en participación..., son características esenciales ... las de que por dicho contrato, no se crea una persona jurídica con razón social determinada, ni se forma un fondo común de bienes ya que a diferencia de lo que ocurre en el contrato de sociedad, "los cuenta-partícipes" se interesan en la proporción que convengan en un negocio ajeno que continua perteneciendo privativamente al gestor, quien hace suyas las aportaciones que efectúan para dedicarlas al negocio en cuyas operaciones no tienen aquellos intervención alguna". (el subrayado es nuestro)

Y la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 19992 refiere que:

"es característica esencial de esta figura contractual la de que el gestor hace suyas las aportaciones del cuenta-partícipe."

Sexto. Sobre la simulación y la carga de la prueba

La simulación viene regulada en el artículo 16 de la Ley 58/2003 General Tributaria pues, en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

Es negocio simulado, según la más reconocida opinión de los civilistas, aquel que contiene una declaración de voluntad no real, emitida conscientemente y con acuerdo de las partes para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio que no existe o que es distinto del verdaderamente realizado.

Así las cosas, la cuestión de fondo no es otra que la existencia y prueba de la simulación apreciada por la Inspección. A tal efecto, como hemos dicho reiteradamente:

-- La "causa simulandi" debe acreditarla la Administración, que es quien invoca la simulación, si bien ésta no se caracteriza por su evidencia, pues se mueve en el ámbito de la intención de las partes, por lo que generalmente habrá que acudir a los indicios y a las presunciones para llegar a la convicción de que se ha producido una simulación.

-- La presunción es una prueba por indicios en la que el criterio humano, al igual que ocurre en el campo de las presunciones legales, parte de un hecho conocido para llegar a demostrar el desconocido, exigiendo una actividad intelectual que demuestre el enlace preciso y directo existente entre ambos. Y ha de aplicarse con especial cuidado y escrupulosidad, especialmente cuando trate de acreditarse a través de presunciones, por vía de deducción, el hecho imponible, base y origen de la relación jurídico-tributaria. En este sentido, tales presunciones han de reunir los siguientes requisitos: a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída, que permita considerar esta en un orden lógico como extremadamente probable; b) Precisión, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse; y c) Concordancia, entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión.

-- Habida cuenta de 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 encierra 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. 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.

Séptimo. Sobre los indicios utilizados por la Inspección

La asunción de determinadas conclusiones a partir de indicios está sometida a condiciones; así se viene diciendo que la prueba indiciaria requiere dos elementos:

- a) que los hechos básicos -indicios- estén completamente acreditados;
- b) que entre tales hechos básicos y aquel que se trata de acreditar exista un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano o "máximas de la experiencia", entendidas como elemento de racionalidad.

La falta de racionalidad del engarce puede venir determinada tanto por la arbitrariedad o la falta de lógica o de coherencia en la inferencia -así ocurre cuando el hecho base excluye el hecho consecuencia que de él se hace derivar- como cuando no conduzcan naturalmente al hecho consecuencia por el carácter excesivamente abierto, débil o indeterminado de la inferencia, lo que equivale a rechazar la conclusión cuando la deducción sea tan inconcluyente que en su seno quepa tal pluralidad de conclusiones alternativas que ninguna de ellas pueda darse por probada.

En el presente caso, los contratos objeto de este pleito fueron firmados el 17 de noviembre de 2008 entre DOMATNER (el gestor) y EXINAN (el partícipe) con las siguientes características:

"1.- Uno de los contratos se establece sobre el negocio consistente en la rehabilitación, previa compra y venta de la casa vivienda unifamiliar, sita en Cardedeu (Barcelona), número NUM002 de la CALLE000 :

En el expositivo II se establece que DOMATNER se haya interesada en que EXINAN contribuya con capital al negocio. -Según la estipulación PRIMERA, la aportación es de 645.480 euros, que ya han sido recibidos previamente, según consta en el contrato, en concepto de "pagos a cuenta". -Según la estipulación SEGUNDA, la participación en los resultados de EXINAN es del 80 %, "teniendo por tanto derecho, además de la devolución íntegra de su aportación, al referido porcentaje de los beneficios o pérdidas del negocio"- Segundo la estipulación TERCERA, se entenderá concluido el negocio con la fecha de otorgamiento de la escritura de venta. La liquidación y la rendición de cuentas se producirá en el plazo de tres meses desde la conclusión del negocio. -Según la estipulación CUARTA, se considera como beneficio del negocio la diferencia aritmética entre el precio de venta de la finca y su coste. Si la diferencia fuese negativa el partícipe sufrirá las pérdidas en el porcentaje

indicado en la estipulación SEGUNDA, si n que esté obligado a pagar ningún importe adicional, ya que la aportación constituye la cifra máxima de su responsabilidad en el negocio. - Según la estipulación QUINTA, el negocio debe concluirse en el plazo de 5 años , y en caso contrario, el partícipe tendría derecho a la devolución de la aportación.

2. - El segundo de los contratos se establece sobre el negocio consistente en la rehabilitación y posterior venta de la casa situada en el número NUM003 de la CALLE001 de Barcelona:

En el expositivo II se establece que DOMA TNER se halla interesada en que EXINAN contribuya con capital al negocio. - Según la estipulación PRIMERA, la aportación es de 1.070.000 euros. - Según la estipulación SEGUNDA, la participación en los resultados de EXINAN es del 80%, "teniendo por tanto derecho, además de la devolución Integra de su aportación, al referido porcentaje de los beneficios o pérdidas del negocio".

Según la estipulación TERCERA, se entenderá concluido el negocio con la fecha de otorgamiento de la escritura de venta. La liquidación y la rendición de cuentas se producirá en el plazo de tres meses desde la conclusión del negocio. - Según la estipulación CUARTA, se considera como beneficio del negocio la diferencia aritmética entre el precio de venta de la finca y su coste. Si la diferencia fuese negativa el partícipe sufrirá las pérdidas en el porcentaje indicado en la estipulación SEGUNDA, sin que esté obligado a pagar ningún importe adicional, ya que la aportación constituye la cifra máxima de su responsabilidad en el negocio. - Según la estipulación QUINTA, el negocio debe concluirse en el plazo de 5 años, y en caso contrario, el partícipe tendría derecho a la devolución de la aportación."

Por su parte, la Inspección Tributaria concluye que se trata de una simulación relativa, en la que las partes han simulado la celebración de unos contratos de cuentas en participación, cuando en realidad los negocios realizados deben ser calificados como aportaciones dinerarias efectuadas por EXINAN al capital social de DOMATNER, a partir de los siguientes indicios:

- 1.- La falta de interés mutuo de los dos contratantes
- 2.- La vinculación de los contratantes
- 3.- La devolución de aportaciones previa a la liquidación del contrato, la liquidación de forma previa a su terminación, y, por tanto, la no participación en pérdidas de EXINAN.
- 4.- La intervención del partícipe en el negocio del gestor.
- 5.- La contabilización de un gasto por beneficio transferido por el gestor en un momento anterior a la terminación del negocio.
- 6.- La falta de pago del beneficio transferido del ejercicio 2010: Los 275.000 euros que se reconocen como gasto no llegan a pagarse en el ejercicio 2010, y no se practica retención sobre los mismos en el 2010 sino en el 2011.
- 7.- Una tributación menor de la que correspondería aplicando la legalidad al negocio real.

De los indicios anteriores cabe destacar el de la vinculación existente entre las partes ya que EXINAN era el socio único de DOMATNER en el momento de la comisión de las conductas infractoras. Nos encontramos ante un supuesto de vinculación cualificada, y en estos supuestos, esta misma Sala y Sección hemos declarado la imposibilidad de calificar estos negocios como cuentas en participación. Así, en nuestra sentencia 106/2007, de 7 de febrero , decíamos:

"La sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 1992 ha dicho que "...el pretendido contrato de cuentas en participación no ha tenido lugar ni es aplicable la institución a la situación que se enjuicia, pues aquel convenio se apoya en la existencia real de un propietario-gestor que recibe aportaciones de capital ajenas y las hace suyas para dedicarlas al negocio en que se interesan dichos terceros, los que no tienen intervención alguna en el mismo, salvo las derivadas del lucro que pretenden obtener con la contribución de capital que efectúan...", circunstancias que en el presente caso no pueden encontrarse al existir una vinculación entre la sociedad y la persona que le aporta fondos, sin que pueda entenderse por tanto que exista esa lejanía en la intervención del negocio, que no concurre cuando el prestamista puede tener capacidad de decisión en el negocio de la sociedad receptora de fondos...".

Este mismo criterio se desprende de la sentencia de la Audiencia Nacional , Sección 2, de 16 de marzo de 2006 (rec 474/2003) al admitir la posición de la Inspección en cuanto se refiere a los ingresos financieros no admitidos como tales, provenientes de la participación en los negocios de una empresa, dada la vinculación existente entre dicha empresa y un Grupo societario.

En definitiva, la Inspección ha realizado una labor de investigación mediante una "percepción directa" de los hechos y en base a las declaraciones obrantes en autos y los documentos que también constan. Y frente a los numerosos indicios obtenidos por la Inspección fruto de su labor investigadora, las pruebas aportadas por el recurrente no pueden más que calificarse de insuficientes; lo que nos debe llevar a confirmar el acuerdo liquidatorio y la resolución del TEARC.

Octavo. Sobre la económica de opción

Tampoco puede enervar la anterior conclusión la alegación referida a la "economía de opción" para buscar el tratamiento más favorable posible desde el punto de vista fiscal a la actividad económica desarrollada y ello porque en el presente caso se está ante una simulación de existencia de actividad con el objeto de obtener ventajas fiscales no permitidas legalmente. Según la la STS 27 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 5670/2004)

" la llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas ".

En esta línea, el Tribunal Constitucional, STC 46/2000 , rechaza las que califica de " economías de opción indeseadas ", considerando como tales " la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras", y que tienen como límite " el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el artículo 31.1 de la Constitución y de una más plena realización de la justicia tributaria "...En consecuencia, " sibien el respeto al expresado principio plasmado en el art. 31.1 CE no exige que el legislador deba tomar en consideración cada una de las posibles conductas que los de su autonomía patrimonial " (en sentido similar, STC 214/1994, de 14 de julio).

En este caso, no cabe hablar de economía de opción entre diversas opciones legítimas sino que se trata de un supuesto de simulación que es totalmente distinto puesto que implica engaño de apariencia de un negocio distinto al realizado. Por tanto, no es posible de hablar de opción entre opciones legítimas.

Noveno. Sobre la resolución sancionadora

La conducta objeto de sanción fue la consistente en obtener indebidamente una devolución correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 y acreditar improcedentemente una base imponible negativa a compensar en ejercicios futuros así como la falta de declaración de rentas que se compensaron con cantidades procedentes de ejercicios precedentes. Dicha conducta se consiguió simulando, en connivencia con su socio único EXINAN, la celebración de unos contratos en cuentas en participación que encubrieron el verdadero negocio jurídico realizado por las partes, que no fue otro que la aportación de fondos de un socio al obligado tributario.

La actora niega la existencia de culpabilidad y alega falta de motivación del elemento de la culpabilidad. Sin embargo, esta Sala debe tener en cuenta que el obligado tributario obtuvo una devolución del Impuesto sobre Sociedades, acreditó improcedentemente unas bases imponibles negativas y omitió unas rentas como consecuencia de la simulación de unos contratos de participación que permitieron deducirse en concepto de gastos financieros unos importes que no resultaban deducibles al tener la consideración de remuneración de fondos propios; por lo que no puede admitir la inexistencia de culpabilidad en la comisión de las infracciones imputadas. A la vista de la propia mecánica de comisión de los hechos se tiene por acreditada la conducta dolosa del obligado tributario. Dicha conducta se incardina en el tipo infractor del art 193 y 195.1 párrafos 1 y 2 LGT y se estima que es voluntaria y no atribuible a ningún tipo de error ni a una interpretación razonable de la norma.

En cuanto a la alegada falta de motivación de la sanción, debe partirse que el acuerdo sancionador motiva el elemento culpabilístico de la forma siguiente:

"En el presente caso se aprecia el necesario elemento subjetivo, ya que, tal y como se ha acreditado en el Acuerdo de liquidación, DOMATNER, en connivencia con su socio único, EXINAN, simularon la celebración de unos contratos de cuentas en participación, bajo el pretexto de que el obligado tributario obtuviese la financiación necesaria para llevar a cabo el negocio de rehabilitar y posteriormente transmitir dos viviendas. De este modo, DOMA TNER actuaría como gestor y EXINAN participaría en los beneficios derivados de dichos negocios en la proporción establecida en los contratos.

No obstante, dichos contratos son, como se ha señalado, simulados, encubriendo de este modo el verdadero negocio jurídico realizado por las partes, que no es otro sino la aportación de fondos de un socio (EXINAN) a la sociedad de la que es partícipe (DOMATNER). Los indicios que acreditan la existencia del negocio simulado, los cuales se desarrollan más ampliamente en el Acuerdo de liquidación, son los siguientes:

(...)

Por lo tanto, la calificación que merece el negocio jurídico analizado es el de aportaciones de fondos propios por parte del socio a la sociedad.

La consecuencia inmediata de lo anterior es que DOMATNER se ha beneficiado indebidamente de la deducción de los importes destinados a retribuir a los fondos aportados por EXINAN, cuando de la calificación correcta de la operación se deduce que los mismos no son deducibles, en cuanto suponen una remuneración de los fondos propios (artículo 14.1.a del TRLIS).

Por todo lo dispuesto anteriormente, y como no puede ser de otra forma en los supuestos de simulación, se aprecia la concurrencia de dolo en la conducta del obligado tributario, ya que resulta evidente la imposibilidad de calificar los negocios jurídicos realizados como contratos de cuentas en participación y la única motivación para realizar dicha calificación no es otra distinta que no sea deducir indebidamente, en concepto de gastos financieros, lo que no es otra cosa que una remuneración a los fondos propios de la sociedad.

Por otro lado, no se aprecia ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en los apartados segundo y tercero del artículo 179 de la Ley 5812003.

La concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria justifica la imposición de sanción."

Motivación que, a juicio de esta Sala, es suficiente por lo que deben confirmarse las sanciones impuestas relativas a la regularización operada por el concepto de Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2010 y 2011.

Último. - Costas

A tenor de los artículos 68.2 y 139.1 de la Ley Jurisdiccional , modificado este último por la Ley 37/2011, las costas procesales se impondrán en la primera o única instancia a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones en sentencia, salvo que el órgano judicial, razonándolo debidamente, aprecie la eventual concurrencia de circunstancias que justifiquen la no imposición. En el presente caso procede imponer las costas procesales a la actora si bien limitadas a la cifra máxima de 500 euros.

FALLAMOS

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad DOMATNER, SL contra la resolución del TEARC de fecha 15 de septiembre de 2016, con imposición de costas a la actora hasta la cifra máxima de 500 euros.

La presente sentencia no es firme y contra la misma cabe recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de 30 días, desde el siguiente al de su notificación, y en la forma que previene el vigente art. 89 de la LJCA . La preparación deberá seguir las indicaciones del acuerdo de 19-5-2016 del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo (BOE núm. 162, de 6-7-

2016), sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del Tribunal Supremo.

Firme la presente líbrese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevarla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por ésta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/.

PUBLICACIÓN.- La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por la Magistrada ponente . Doy fe.

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.