

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082632

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 18 de marzo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 303/2018

#### SUMARIO:

**Aplicación e interpretación de las normas. Simulación. IS. Base imponible. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Transmisión de participaciones.** La entidad compradora de las participaciones en una sociedad patrimonial del socio alega que la venta fue simulada, pues se realizó para crear una apariencia en relación con el proceso de divorcio en el que estaba inmerso el socio vendedor. Sin embargo, en el Registro Mercantil constan los actos realizados en ejecución de la transmisión y el vendedor declaró en el IRPF la ganancia patrimonial por el mismo valor de transmisión que el precio acordado en la transmisión. Siendo la carga del recurrente acreditar la existencia de simulación no se ha aportado prueba suficiente que la demuestre. No mantuvo un relato coherente y consistente. El hecho de que el vendedor tenga el control de la sociedad es compatible con que haya vendido las participaciones conservando la gestión y el uso de lo vendido. Procede la sanción.

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 15, 19 y 143.  
RD 1514/2007 (PGC), Norma de Registro y Valoración 18.<sup>a</sup>.  
Ley 29/1998 (LJCA), arts. 56 y disp. final 1.<sup>a</sup>.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 106, 108, 184, 187 y 191.  
Constitución Española, art. 38.  
Ley 1/2000 (LEC), art. 376.

#### PONENTE:

*Don Rafael Villafañez Gallego.*

Magistrados:

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO  
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA  
Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA  
Don RAFAEL MOLINA YESTE

### AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000303 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02034/2018

Demandante: CRUPO FORNIESA SPAIN, S.L.

Procurador: CARMELO OLMOS GÓMEZ

Letrado: JUAN JOSÉ BAUTISTA NAVARRO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

**S E N T E N C I A N º :**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a dieciocho de marzo de dos mil veintiuno.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 303/2018, seguido a instancia de la entidad Grupo Forniesa Spain, S.L., que comparece representada por el Procurador D. Carmelo Olmos Gómez y asistida por el Letrado D. Juan José Bautista Navarro contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 2018 (R.G.: 2359/17); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 932.473,66 euros.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Grupo Forniesa Spain, S.L. interpuso, con fecha 9 de abril de 2018, el presente recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 2018, por la que se desestima el recurso de alzada formulado contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 25 de noviembre de 2016, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía en relación al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2010 y contra el acuerdo de sanción por el mismo impuesto y período.

#### **Segundo.**

Admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, el mismo fue entregado a la parte actora para que formalizara la demanda.

#### **Tercero.**

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 20 de julio de 2018.

#### **Cuarto.**

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la misma mediante escrito presentado el 5 de octubre de 2018.

#### **Quinto.**

Concluido el proceso, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 11 de marzo de 2021 como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** Objeto del recurso y cuestiones litigiosas

Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 2018, por la que se desestima el recurso de alzada formulado contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 25 de noviembre de 2016, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía en relación al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2010 y contra el acuerdo de sanción por el mismo impuesto y período.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso contencioso-administrativo son las siguientes: (i) improcedente planteamiento de la demanda; (ii) prejudicialidad civil; (iii) existencia de simulación en la operación de adquisición de la entidad New Almerimar, S.L. por la sociedad recurrente; (iv) inexistencia de infracción o, subsidiariamente, calificación de la misma como leve.

### **Segundo.** Hechos del litigio

Constituyen hechos relevantes para resolver el litigio, a tenor de las alegaciones de las partes y de los medios de prueba que constan en autos, los siguientes:

1. Según consta en escritura pública de fecha 8 de febrero de 2010, otorgada ante el Notario D. Juan Augusto Díaz Puig, con número de protocolo 102/2010, GRUPO FORNIESA SPAIN, S.L. adquirió 3.010 participaciones sociales de la sociedad New Almerimar, S.L.U. a D. Baltasar, por el precio de 3.010,00 euros.
2. Las participaciones sociales adquiridas representaban la totalidad del capital social de New Almerimar, S.L.U.
3. La escritura de compraventa de participaciones sociales incorporó también el cambio de socio único y el cese y nombramiento de administradores, siendo el nuevo socio único la entidad Compañía Constructora Promotora Forniesa, S.L. (anterior denominación de Grupo Forniesa Spain, S.L.) y el nuevo administrador D. Carmelo.
4. Grupo Forniesa Spain, S.L. contabilizó en su Diario, asiento número 36 de fecha 08/02, entre otros movimientos, los de las siguientes cuentas haciendo constar bajo la rúbrica "Observaciones" la expresión literal "COM.PAR.NEW A": dos abonos a la cuenta número NUM000 " Cesareo y Domingo" por importes de 112,18 y 158,07 euros y dos cargos a la cuenta número NUM001 "Otros servicios" por 96,71 y 158,07 euros y un cargo a la cuenta número NUM002 "IVA soportado" por 15,47 euros; no se contabilizó, en cambio, la adquisición de las participaciones.
5. New Almerimar, S.L.U. hizo constar en su declaración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 unos fondos propios de 1.308.942,15 euros.
6. D. Baltasar declaró a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2010 una ganancia patrimonial cuyo valor de transmisión coincide con el precio convenido en la anterior operación.
7. D. Baltasar nunca ha sido participe en el capital de Grupo Forniesa Spain, S.L.
8. El 18 de noviembre de 2012 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía inició actuaciones inspectoras de carácter parcial a Grupo Forniesa Spain, S.L. en relación al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 y a la comprobación de la correcta tributación derivada de la adquisición de las participaciones sociales de New Almerimar, S.L.U.
9. La Inspección regularizó la situación tributaria del contribuyente mediante acuerdo de liquidación de fecha 23 de abril de 2013, derivado del acta de disconformidad número NUM003, procediendo a integrar en la base imponible del ejercicio 2010 la diferencia entre el valor razonable atribuible a los elementos patrimoniales adquiridos consistentes en las participaciones de la entidad New Almerimar, S.L.U., el valor teórico de las participaciones resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto (1.308.942,15 euros) y su precio de adquisición (3.010,00 euros), de conformidad con lo establecido en los artículos 10.3, 143, 15.3 y 19.8 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y la Norma de Registro y Valoración 18ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.
10. Como consecuencia de la liquidación practicada resultó una cuota a ingresar de 433.744,27 euros.

11. Como consecuencia de lo anterior, se inició expediente sancionador que concluyó con acuerdo de imposición de sanción por importe de 498.729,39 euros.

12. Contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, Grupo Forniesa Spain, S.L. interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, reclamación que fue desestimada por Resolución de 25 de noviembre de 2016.

13. Grupo Forniesa Spain, S.L. interpuso recurso de alzada contra la anterior resolución, que igualmente fue desestimada por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 2018, siendo esta resolución la que constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

### **Tercero. Sobre el improcedente planteamiento de la demanda**

Sostiene el Abogado del Estado, como primer motivo de oposición a la demanda, que la formulación de este escrito incurre en causa de desestimación al limitarse a expresar como fundamentación jurídica diversos artículos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), sin indicar a qué efectos se citan, ni cuáles son los hechos a que se aplican, ni los efectos jurídicos derivados de su aplicación.

No aprecia la Sala que concurra el defecto en el modo de proponer la demanda que se alega por el Abogado del Estado hasta el punto de apreciar una infracción de lo dispuesto en el art. 56.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

La demanda identifica los actos administrativos impugnados, aporta las razones de hecho y de derecho en que se sustenta su pretensión de que se declare que la transmisión de las participaciones sociales de New Almerimar, S.L. fue en realidad un negocio simulado, razona en qué medida los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción no resultan ajustados a Derecho y, por último, expresa los pronunciamientos judiciales que la parte recurrente pretende.

El hecho de que, en el apartado correspondiente a los Fundamentos de Derecho, la demanda se limite a una cita de los preceptos y disposiciones que la sociedad recurrente considera de aplicación al caso no desvirtúa la conclusión anteriormente expuesta toda vez que, al hilo del relato fáctico y de la exposición de los argumentos acerca de la simulación, el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador, aquella expone suficientemente en qué medida su petición resulta fundada en Derecho.

Por tanto, no existe en la demanda un defecto de relieve que impida o dificulte, con la debida diligencia, la contestación por la parte demandada.

Extremo este último que se comprueba claramente con la simple lectura del escrito de contestación deducido por el Abogado del Estado.

El motivo de oposición se desestima.

### **Cuarto. Sobre la prejudicialidad civil**

Antes de conocer las cuestiones expresamente suscitadas en la demanda, hemos de pronunciarnos sobre la existencia de prejudicialidad civil que la sociedad recurrente planteó mediante escrito de fecha 13 de febrero de 2018.

La sociedad recurrente interesó por medio de dicho escrito la suspensión del presente recurso hasta que finalizara el incidente concursal planteado por D. Baltasar ante el Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Almería, en relación a la declaración de nulidad de la escritura de compraventa de las participaciones sociales de la entidad New Almerimar, S.L., otorgada en fecha 8 de febrero de 2010 ante el Notario D. Juan Augusto Díaz Puig, con número de protocolo 102/2010.

Tal petición fue desestimada por Auto de 26 de marzo de 2020 con fundamento en la siguiente argumentación:

"PRIMERO. Alega la recurrente que "parece claro que existe conexión directa entre el objeto del presente procedimiento y la declaración de nulidad que se tramita ante el Juzgado de lo Mercantil de Almería, pues la nulidad de dicha escritura conllevaría la inexistencia del acto que ha sido objeto de liquidación por parte de la Inspección de Tributos del Estado, sin perjuicio de que esta parte insiste en la ineficacia de los actos simulados". Y que "Como quiera que la cuestión que se plantea tiene incidencia directa sobre el objeto del presente procedimiento, pues tiene por objeto la nulidad de la misma escritura, es por lo que planteamos PREJUDICIALIDAD CIVIL, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, interesando, que se dicte Auto en el que se decreta la suspensión del curso de las presentes actuaciones, hasta tanto finalice el proceso que se tramita ante el Juzgado de lo Mercantil".

Pues bien, no estamos ante un supuesto del art 43 de la LEC, sino ante un supuesto del art. 4 de la LJCA, por lo que no procede la suspensión, sin perjuicio de lo que podamos acordar en su día una vez que señalemos el juicio para sentencia".

Expuesto lo anterior y no habiéndose aportado por la sociedad recurrente a la Sala nuevos hechos o argumentos que justifiquen un cambio de criterio respecto de lo previamente resuelto a propósito de esta cuestión, procede ratificar la decisión previamente adoptada.

## **Quinto. Sobre la simulación**

La tesis principal del recurso contencioso-administrativo es que la adquisición de las participaciones sociales de New Almerimar, S.L. fue un negocio simulado y que, por ende, procede la aplicación del art. 16 de la LGT.

Antes de exponer los argumentos en que se basa tal petición de la sociedad recurrente, resulta conveniente transcribir la argumentación contenida en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 2018 para descartar tal alegación.

En lo que aquí interesa, razona al efecto el Tribunal Económico-Administrativo Central:

"Pues bien, a la vista de los hechos explicitados por la recurrente, compartimos las conclusiones alcanzadas por la Inspección de que los hechos invocados para entender acreditada la simulación pueden ser compatibles con la compraventa realizada, sin que consigan enervar lo que consta en la escritura. Registro Mercantil y declaraciones tributarias.

Así, el comprador y vendedor realizaron determinados actos que tuvieron reflejo en la propia escritura de compraventa, en el Registro Mercantil y en las declaraciones tributarias del Sr. Baltasar y de New Almerimar SL, y que vienen a confirmar que la transmisión no fue simulada.

De esta manera, la escritura de compraventa de las participaciones sociales de New Almerimar lo es también de cambio de socio único, y de cese y nombramiento de nuevo Administrador único (efecto éste que no se deriva directa, inmediata e ineludiblemente de la compraventa puesto que el vendedor podría haber continuado siendo el Administrador, sino que, al contrario, exige de otros actos adicionales y distintos de ella). Tales actos (celebración de Junta General Extraordinaria y Universal y adopción de determinados acuerdos) suponen el ejercicio de la condición de socio del nuevo dueño, lo que exige conceptualmente que se haya producido la transmisión.

La declaración del IRPF del Sr. Baltasar incorpora una ganancia patrimonial cuyo valor de transmisión coincide con el precio convenido y que reconoce hace referencia a la venta de las participaciones sociales de New Almerimar.

La declaración de New Almerimar del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2009 recoge los datos del administrador único de Grupo Forniesa, que es quién ha formulado las cuentas como administrador único de New Almerimar y quien las ha aprobado en su condición de administrador único de Grupo Forniesa, socio único de New Almerimar. y las deposita. Esto es, la entidad New Almerimar declaró en el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2009 los datos de la reclamante como administrador único.

El Registro Mercantil, contiene en la hoja relativa a New Almerimar SL una inscripción de 8 de mayo de 2012, relativa a Cargos y Cambio de socio en la que se indica: "Así resulta de escritura ... número 2010/102 ...presentada ... del día 15 de Febrero de 2010... Calificada defectuosa ... y presentada nuevamente el día... Almería treinta de marzo de dos mil d/ez".

Así pues, a la fecha de inicio de las actuaciones constaban inscritos en el Registro Mercantil actos realizados en ejecución de la transmisión de las participaciones sociales que el contribuyente dice simulada.

Todas estas circunstancias vienen a corroborar que junto con la adquisición de las participaciones se llevaron a cabo una serie de actos conexos en ejecución de la transmisión de las participaciones, por lo que difícilmente puede admitirse la existencia de simulación.

Por otra parte, el hecho de que Don Baltasar tenga el control de la sociedad es perfectamente compatible con que haya vendido las participaciones, conservando al tiempo el control, la gestión y el uso de lo vendido.

Tal y como Indica el Tribunal de instancia: "el hecho de que el control de la sociedad adquirida por la reclamante se mantuviera en manos del transmitente (D. Baltasar) es perfectamente explicable desde la realidad efectiva de la operación puesto que fue el administrador de la sociedad el que concedió el poder al mismo. Es decir, el nuevo socio (la entidad reclamante) acuerda en Junta General el cambio del administrador y no se alega que este acto fuera igualmente simulado".

No deja de ser llamativo que conste vigente en el Registro Mercantil, en la hoja correspondiente a la sociedad compradora una inscripción 2º, la posterior a la de constitución, en la que se confiere un poder amplísimo a favor del vendedor. Consta en el expediente la escritura correspondiente, habiendo manifestado al respecto el vendedor haber tenido conocimiento reciente de su existencia. También consta en el expediente la escritura de revocación de dicho poder, de fecha 9 de Noviembre de 2012, número de protocolo 2629/2012.

Además, es necesario destacar que en ningún momento se instó la anulación de las escrituras, declaraciones o inscripciones registrales, ni se llegó a explicar las "razones puramente comerciales" que justificarían la existencia de simulación, sin que pueda aceptarse el argumento basado en un simple cambio de titularidad formal

de las participaciones puesto que ello supondría legitimar las transferencias de patrimonios sin coste fiscal o reducido, por precio distinto al de mercado.

En definitiva, el presente Tribunal no puede apreciar la existencia de simulación basándose únicamente en los datos aportados por la recurrente, puesto que pueden ser perfectamente compatibles con la adquisición de las participaciones".

Frente a la argumentación expuesta la tesis principal de la parte recurrente se basa en afirmar que " la escritura pública de compraventa celebrada el pasado día 8 de febrero de 2010 es un acto simulado, al no concurrir los requisitos de consentimiento, objeto y causa, por lo que la misma es nula, y como consecuencia de ello no puede derivarse ningún efecto o consecuencia fiscal" -pág. 15 de la demanda-.

Esta tesis, a su vez, tiene tres premisas básicas y esenciales:

La primera: "que (New Almerimar, S.L.) en realidad estaba destinada únicamente a la tenencia del patrimonio personal de D. Baltasar" -pág. 4 de la demanda-.

La segunda: " que en el año 2004 D. Baltasar comenzó a tener problemas matrimoniales, que desembocaron en la tramitación de un proceso de divorcio de quien era su esposa, que finalizó en el año 2007 y posteriormente, comenzaron los contactos para la liquidación de la sociedad de gananciales, por los que a lo largo de estos años tuvieron lugar las dos transmisiones simuladas, que tenían por objeto crear una apariencia a fin de que la esposa de aquel pudiese entrar en razón y llevar a cabo una distribución razonable e igualitaria de los bienes " -pág. 7 de la demanda-.

Y la tercera: " tras finalizar el procedimiento de divorcio, al parecer, por las partes se iniciaron contactos que se fueron dilatando, en orden a la liquidación de la sociedad de gananciales, y ante la vista de la dilación, como medida para tratar de forzar un acuerdo, el Sr. Baltasar decidió titular las participaciones de la sociedad a nombre de la sociedad Grupo Forniesa Spain, S.L., cuyo administrador único era su primo, D. Carmelo" -pág. 15 de la demanda-.

En acreditación de lo anterior, la demanda sostiene que existen en las actuaciones diversas circunstancias, pruebas e indicios que demostrarían la existencia del negocio simulado. Así:

1º. " En el presente caso concurren los requisitos establecidos por la sentencia invocada ( sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2016 ), pues existe un convenio o acuerdo simulatorio entre D. Baltasar y Grupo Forniesa Sapin, S.L. que permanece oculto frente a terceros; tiene la apariencia de un negocio cuando realmente no existe pues ambas partes se ponen de acuerdo para aparentar la transmisión de unas participaciones sociales que en realidad permanecen en la esfera patrimonial del vendedor, por lo que tal simulación no tendría repercusión tributaria alguna en la medida en que no sale del patrimonio de este; y finalmente, se lleva a cabo una declaración de voluntad simulada a través de la firma de una escritura donde en realidad no se está transmitiendo nada, y únicamente se está dando una apariencia exterior de un negocio jurídico inexistente " -pág. 10 de la demanda-.

2º. No existe consentimiento para la transmisión de las participaciones sociales " porque en realidad no existe una manifestación externa de la voluntad sino que se están transmitiendo algo que no es realmente lo querido por las partes" -pág. 10 de la demanda-.

3º. No existe causa en el contrato " pues en primer lugar no existe precio, pues aunque en la escritura pública se hace constar que se transmiten 3.010 participaciones sociales por un precio de 3.010 euros, que "la parte vendedora confiesa haber recibido con anterioridad a este acto, dando del mismo total carta de pago con el presente instrumento", la realidad fue que no se abonó cantidad alguna" -pág. 11 de la demanda-. Añadiendo, a este respecto, que " de otra parte, la carencia de causa viene determinada por la falta de la entrega de la cosa o posesión... pese a transmitirse la totalidad de las participaciones de la sociedad y designarse como administrador a D. Carmelo, quien continuó administrando y disponiendo de la sociedad fue D. Baltasar, quien en todo momento mantuvo en las cuentas bancarias su firma como única persona con capacidad para disponer y operar, siendo él la única persona que utilizaba la solvencia de la sociedad para suscribir contratos de préstamos y financiación bancaria, en calidad de avalista en nombre de New Almerimar, S.L., tanto en los períodos en los que era administrador como en los que no lo era, y ha suscrito todo tipo de documentos en nombre de la citada entidad. Del mismo modo, el Sr. Baltasar continuó con la posesión a título de dueño de la totalidad de los inmuebles que se encontraban titulados a nombre de New Almerimar, S.L." -pág. 12 de la demanda-.

4º. Finalmente, señala la demanda que " otro de los elementos que pone de manifiesto la falta de concordancia entre lo expuesto en la escritura de compraventa y la realidad, es que se afirma que se transmiten la totalidad de las participaciones de la sociedad New Almerimar, S.L. por un precio de 3.010 euros, cuando en realidad la sociedad tiene un valor real de 1.308.942,15 euros, pues contiene un importante patrimonio inmobiliario, lo cual atenta contra toda lógica, pues nadie transmite un importante patrimonio a un precio irrisorio, sobre todo si tenemos en cuenta que la venta de participaciones va acompañada del otorgamiento de un poder amplísimo en favor del vendedor, lo cual evidencia una clara contradicción" -pág. 13 de la demanda-.

**Sexto.**

Expuestos los términos del debate en el fundamento jurídico precedente, antes de dar respuesta al mismo hemos de traer a colación el marco normativo y jurisprudencial que resulta de aplicación al caso.

Respecto a lo primero, el art. 16 de la Ley 58/2003, a propósito de la simulación, dispone 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".

Como se ha afirmado en la sentencia de esta Sala y Sección de 27 de octubre de 2016 (recurso nº 197/2014), la doctrina del Tribunal Supremo sobre la simulación puede sintetizarse en las siguientes consideraciones:

1. La esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada, y puede ser absoluta, lo que sucede cuando « tras la apariencia creada no existe causa alguna», o relativa, que se da cuando « tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso», esto es, cuando «[t]ras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes» [ Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000 , FD Quinto), supuesto al que se refiere el art. 1276 del Código Civil .

2- En el ámbito tributario, la simulación se recoge en la actualidad en el art. 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre , que establece que « en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes» (apartado 1), que « 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» (apartado 2), y que « 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» (apartado 3).

3. La calificación, en el caso concreto, de la convención celebrada por las partes habrá de tener en cuenta no sólo las estipulaciones formalmente establecidas sino también la real intención de los contratantes puesta de manifiesto a través de las reglas de hermenéutica contractual de los arts. 1281 a 1289 del Código Civil , pues « la calificación de los contratos ha de descansar en el contenido obligacional convenido, abstracción hecha de la denominación que las partes asignen a aquéllos», verdadera voluntad de los contratantes que hay que deducir de «los actos de las partes, coetáneos y posteriores a la celebración del contrato» [ Sentencia de la Sala Primera de 28 de mayo de 1990 , FD Tercero].

4. En este sentido la STS de 29 de octubre de 2012 (Rec. 6460/2010 ) y 7 de junio de 2012 (Rec. 3959/2009 ), consideran que existe simulación cuando se realizan " una serie de negocios, que no respondían a la realidad típica que les justifica". O cuando no existe la " causa que nominalmente expresa el contrato, por responder éste a otra finalidad jurídica distinta" - STS de 26 de septiembre de 2012 (Rec. 5861/2009 )-. No siendo óbice para su apreciación la " realidad de cada una de las múltiples operaciones realizadas, y que desde la normativa mercantil no ofrecían tacha alguna" - STS de 28 de marzo de 2012 (Rec. (Rec. 3797/2008 )-.Y, además y en todo caso, " las operaciones han de tratarse, en la perspectiva fiscal, sinópticamente, es decir, contemplando la repercusión que en el patrimonio del sujeto pasivo se ha producido, evitando que el tratamiento parcial de las fases de dicha operación (que aparecen como negocios jurídicos independientes) distorsione la finalidad perseguida por el interesado, y, consiguientemente, la dicotomía normativa en su tratamiento tributario" - STS de 15 y 24 de noviembre de 2011 ( Rec. 153 y 1231/2008 )-. Añadiendo la sentencia que " no siempre es fácil identificar plenamente el mecanismo elusivo que se utiliza - no puede obviarse que su delimitación es fruto de construcciones dogmáticas de fácil identificación teórica, pero de, a veces, sinuosos perfiles en la realidad -, las diferencias pueden llegar a ser extremadamente sutiles, el denominador común suele ser el engaño, la ocultación, en definitiva una simulación...[siendo] lo relevante es descubrir el mecanismo elusivo, la verdadera intención o móvil de los intervinientes, el negocio subyacente, que dote de la real entidad al fenómeno económico que se pretendía ocultar o encubrir para subsumirlo en la normativa fiscal a propósito".

Siendo posible que el negocio simulado se presente como un negocio ficticio (esto es no real) -aunque puede ocultar en algunas ocasiones un negocio verdadero-, como un negocio simple -aunque una importante modalidad del mismo es el negocio múltiple o combinado- y, en fin, como un negocio nulo, por cuanto no lleva

consigo, ni implica transferencia alguna de derechos - STS de 26 de septiembre de 2012 (Rec. 5861/2009) -. Así, la STS de 8 de marzo de 2012 (Rec. 4789/2008 ) razona que no cabe apreciar una operación o negocio jurídico aisladamente, sino que debe analizar el "conjunto destinado" a la obtención de la ventaja fiscal.

5. En todo 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» [ Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000 , FD Quinto); y que « la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma», de modo que «la "causa simulandi" debe acreditarla la Administración que la alega» (Sentencia antes cit., FD Octavo), en virtud de los arts. 1.214 CC y 114 y ss. L.G.T. (actuales 105 y ss. de la Ley 58/2003 ).

6. Por ello, considera el Tribunal Supremo que la simulación o el negocio jurídico simulado tiene «un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia», y, el resultado de esa valoración es « 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» [ Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000 ), FD Sexto]. En la medida en que la simulación supone ocultación y la existencia de un negocio jurídico aparente, para llegar a la convicción de su existencia suele acudir a la llamadas prueba indirectas (indiciaria y de presunciones) - STS de 13 de septiembre de 2012 (Rec. 2879/2010 ) y 22 de marzo de 2012 (Rec. 3786/2008 ), entre otras muchas-.

7. Por lo que se refiere a la simulación relativa, ya afecte a la causa del contrato..., ya a los sujetos o al contenido del mismo, sería preciso para que exista 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 ( RJ 1991, 6274), 8 febrero de 1996 (RJ 1996, 952), la " simulación contractual se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, 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 declaración de voluntad de los negocios jurídicos por el cual, ambas partes, de común acuerdo, y con el fin de obtener un resultado frente a terceros, que puede ser lícito o ilícito, dan a entender una manifestación de voluntad distinta de su interno querer'».

Como regla general el negocio simulado se presenta como un negocio ficticio (esto es, no real) -aunque puede ocultar en algunas ocasiones un negocio verdadero-, como un negocio simple -aunque una importante modalidad del mismo es el negocio múltiple o combinado-, y, en fin, como un negocio nulo, por cuanto no lleva consigo, ni implica, transferencia alguna de derechos.

8. « La simulación ( relativa) es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de Ley. De este modo lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes contratan de encubrir una determinada realidad (anti)jurídica. Por eso frente a la simulación, la reacción del ordenamiento sólo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir» ( STS 15 de julio de 2002 ).

Simulación, pues, y no mero fraude de Ley, ya que, en el caso de éste, el negocio o negocio realizados son reales. No se trata de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma ('norma de cobertura'), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ('norma defraudada').

9. Y en cuanto a la economía de opción basada en motivos económicos válidos, se ha sostenido (como recuerda la Sentencia de 18 de marzo de 2013 -rec. 392/2011 -) que si bien es legítima la llamada economía de opción, porque no afecta al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria [ sentencia de 4 de julio de 2007 (recurso 274/03 , FJ 4º, letra d)], cuestión diferente es que, bajo la apariencia de esa legítima opción, en realidad se pacten negocios jurídicos anómalos [ sentencias de 15 de diciembre de 2008 (casación 5985 /05, FJ 4 º) y 9 de marzo de 2009 (casación 6866 /05 , FJ 6º), entre otras], esto es, acuerdos con los que se persigue la obtención de resultados o de fines distintos a los previstos por la ley para la fórmula utilizada. De lo anterior se colige que la existencia de un negocio jurídico simulado o de un complejo negocial de esa índole impide defender la presencia de una opción económica legítima.

No cabe confundir la conducta de quien, para capear una carga fiscal, ejecuta, en el ejercicio legítimo de su libertad de empresa ( artículo 38 de la Constitución ), un negocio distinto del pretendido, obteniendo los efectos civiles y mercantiles propios del realmente realizado y no los del inicialmente programado, con la situación de quien con idéntica mira lleva a cabo la operación tributariamente más beneficiosa, pero la organiza de modo que (por fraude, simulación u otro artificio) las consecuencias para su patrimonio en el orden civil y mercantil sean las que

corresponderían a la opción inicial, fiscalmente más onerosa. La «economía de opción» no ampara tal clase de comportamientos [ sentencia de 5 de julio de 2010 (casación 373/07 , FJ 4º)].

### **Séptimo.**

A la luz de lo anterior, la Sala concluye que, siendo carga del recurrente acreditar la existencia de la simulación alegada, no se ha aportado prueba suficiente que demuestre la versión de los hechos que al respecto se contiene en la demanda.

Y ello por las razones que se expondrán seguidamente.

La primera de ellas es que la parte recurrente ni siquiera ha mantenido un discurso coherente y consistente sobre la razón o razones subyacentes a la simulación alegada.

Así, en la diligencia nº 7, de fecha 20 de agosto de 2012, se hizo constar lo siguiente: " 3º.- En relación a la solicitud formulada en el apartado 3º de la Diligencia de 4 de mayo de 2020 ("Se solicita asimismo que se concreten cuáles hayan sido las "razones" o "cuestiones" "puramente comerciales" por las que se debió transmitir la tal titularidad formal, para el caso de que su concreción pudiera servir a acreditar que lo transmitido fue esa llamada titularidad formal"), el compareciente manifiesta que no hubo ninguna razón aparente".

Por otra parte, en el trámite de audiencia el contribuyente alegó que "nuevamente el día 8 de febrero de 2010, por motivos comerciales y de imagen, se vuelve a realizar una nueva venta simulada por parte de D. Baltasar a Compañía Constructora Promotora Forniesa, S.L." -pág. 7-.

También en las alegaciones al acta de disconformidad y a la propuesta de sanción, la sociedad recurrente manifestó que "nuevamente el día 8 de febrero de 2010, por motivos comerciales y de imagen, se vuelve a realizar una nueva venta simulada por parte de D. Baltasar a Compañía Constructora Promotora Forniesa, S.L." -pág. 7-.

Esta postura se sostuvo también la vía económico-administrativa. Así, por ejemplo, en la pág. 11 del recurso de alzada interpuesto ante el Tribunal Económico- Administrativo Central.

En cambio, como ha quedado expuesto anteriormente, en la demanda la simulación se ampara en una motivación distinta, relacionada con el divorcio de D. Baltasar.

Desconocemos, por tanto, cuál de las versiones de los hechos que subyacen al negocio simulado, de entre las distintas ofrecidas por la propia sociedad recurrente a lo largo del tiempo, es la verdadera y real: una motivación que ni siquiera es capaz de concretar (" ninguna razón aparente"); otra que obedece a " motivos comerciales y de imagen"; o, por último, la intención de " crear una apariencia a fin de que la esposa de aquel pudiese entrar en razón y llevar a cabo una distribución razonable e igualitaria de los bienes".

Si la sociedad recurrente no ha sido siquiera capaz de mantener un relato coherente y consistente sobre la intención subyacente a la realización de un negocio simulado, difícilmente puede pretenderse que esa versión de los hechos se imponga a la sostenida por la Inspección, a partir de los distintos elementos que toma en consideración, para concluir que no hubo tal simulación en la adquisición de las participaciones sociales de New Almerimar, S.L.

Una segunda razón estriba en que los distintos elementos, pruebas e indicios en que se basa la Inspección para negar la existencia de simulación, y que confirma el Tribunal Económico-Administrativo Central, tienen una superior potencia acreditativa, a los efectos que estamos considerando, frente a los que se invocan de contrario por la sociedad recurrente.

Para que la tesis de la sociedad recurrente pudiera primar sobre la de la Inspección deberíamos descartar por completo, sobre la base de los distintos indicios de simulación ofrecidos en la demanda, que el negocio que estamos considerando pudiera responder a una finalidad distinta que no fuera la propia del negocio simulado.

En otras palabras, dado que nos movemos en el ámbito de la prueba de presunciones, entre los distintos indicios y el hecho que se trata de demostrar debería existir un enlace lógico y directo según las reglas del criterio humano de tal entidad que fuera imposible, o cuando menos difícilmente concebible, construir cualquier otra hipótesis explicativa a partir de esos mismos indicios ( arts. 106.1 y 108.2 de la LGT).

Sucede, sin embargo, que entre todas las razones aducidas por la Inspección, y aceptadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central para fundamentar su decisión, existe una que tiene un extraordinario valor de conindicio respecto de la tesis sostenida por la recurrente.

Nos referimos al hecho de que la transmisión de participaciones sociales fue acompañada del cambio de socio único y del cese y cambio de administrador único, dejando de ostentar dicho cargo D. Baltasar y asumiendo dichas funciones D. Carmelo.

Como razona acertadamente a estos efectos la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central: " De esta manera, la escritura de compraventa de las participaciones sociales de New Almerimar lo es también de cambio de socio único, y de ces y nombramiento de nuevo administrador único (efecto éste que no se deriva, directa, inmediata e ineludiblemente de la compraventa puesto que el vendedor podría haber continuado siendo el administrador, sino que, al contrario, exige de otros motivos adicionales y distintos de ella). Tales actos (celebración de Junta General Extraordinaria y Universal y adopción de determinados acuerdos) suponen el ejercicio de la

condición de socio del nuevo dueño, lo que exige conceptualmente que se haya producido la transmisión" -pág. 10-

Tomando en consideración este contraindicio resultan otras explicaciones alternativas sobre la efectiva realidad negocial que subyace a la transmisión de las participaciones sociales de New Almerimar, S.L. que exceden claramente de la existencia de un negocio simulado.

No desmiente la conclusión anterior el hecho de que, según la sociedad recurrente, D. Baltasar conservara amplios poderes de gestión en New Almerimar, S.L.

Desde esta perspectiva cobra pleno relieve la afirmación igualmente sostenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central acerca de que " el hecho de que D. Baltasar tenga el control de la sociedad es perfectamente compatible con que haya vendido las participaciones, conservando al tiempo el control, la gestión y el uso de lo vendido . Tal y como indica el Tribunal de instancia: el hecho de que el control de la sociedad adquirida por la reclamante se mantuviera en manos del transmitente (D. Baltasar) es perfectamente explicable desde la realidad efectiva de la operación puesto que fue el administrador de la sociedad el que concedió el poder al mismo. Es decir el nuevo socio (la entidad reclamante) acuerda en Junta General el cambio de administrador y no se alega que este acto fuera igualmente simulado. No deja de ser llamativo que conste vigente en el Registro Mercantil, en la hoja correspondiente a la sociedad compradora una inscripción 2ª, la posterior a la de constitución, en la que se confiere un poder amplísimo a favor del vendedor. Consta en el expediente la escritura correspondiente, habiendo manifestado al respecto el vendedor haber tenido conocimiento reciente de su existencia. También consta en el expediente la escritura de revocación de dicho poder, de fecha 9 de noviembre de 2012, número de protocolo 2629/2012 " -págs. 11-12-.

En relación con este último punto, tampoco se explica suficientemente por la sociedad recurrente, a juicio de la Sala, el sentido que habría que atribuir a la revocación de dicho poder. La lógica ínsita en la versión de la demandante es que solo hubo una transmisión de la titularidad formal de las participaciones sociales de New Almerimar, S.L. y que D. Baltasar siguió teniendo el control de la sociedad. No se entiende entonces que, si fue necesario otorgar un poder a favor del mismo para mantener ese control, tal poder fuera después revocado el 9 de noviembre de 2012 y aceptada la revocación por parte de D. Baltasar. La demanda solo alude a que " en virtud de escritura pública otorgada ante el Notario de El Ejido (Almería), D. Miguel de Almansa Moreno Barreda, New Almerimar, S.L. le confirió a Don Baltasar poder con facultades amplísimas de administración y disposición que nunca han sido revocados " -pág. 3 de la demanda-. Pero esta afirmación se contradice con el claro sentido de las actuaciones obrantes en el expediente administrativo a que hemos hecho referencia.

Como tercera razón nos encontramos con toda una serie de actos de las propias partes implicadas en la transmisión de las participaciones sociales de New Almerimar, S.L. que inciden en favor de la tesis sostenida por la Inspección.

Nos referimos, por ejemplo, al hecho de que la escritura de compraventa de participaciones sociales incorporara decisiones -como el cambio de administrador único- que implican el ejercicio efectivo de la condición de socio del nuevo dueño.

También a que D. Baltasar declarara en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una ganancia patrimonial coincidente con el precio convenio en la transmisión de las participaciones sociales y que el mismo contribuye reconoce que hace referencia a dicha operación.

E igualmente a que la entidad New Almerimar, S.L. recogiera, en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009, los datos del administrador único de la sociedad recurrente, que es quien formuló las cuentas, las aprobó y las depositó.

También la transmisión de las participaciones sociales tuvo su oportuno reflejo en el Registro Mercantil, como señala la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central en la pág. 11.

Por tanto, citando las propias palabras de la resolución impugnada, " el comprador y el vendedor realizaron determinados actos que tuvieron reflejo en la propia escritura de compraventa, en el Registro Mercantil y en las declaraciones tributarias del Sr. Baltasar y de New Almerimar, S.L. y que vienen a confirmar que la transmisión no fue simulada " -pág. 10-.

En cuarto y último lugar, las pruebas testificales aportadas por la sociedad recurrente no desvirtúan la conclusión expresada.

Por una parte, la declaración testifical de D. Baltasar está mediatizada por el hecho de ser primo del administrador único de la sociedad recurrente y porque su versión de lo sucedido, totalmente coincidente con la mantenida por esta sociedad en la demanda, se exterioriza ex post y en el seno de un recurso contencioso-administrativo contra una actuación que compromete gravemente los intereses de dicha sociedad ( art. 376 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, de aplicación supletoria a este orden jurisdiccional a tenor de lo establecido en la Disposición Final Primera de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa).

En cuanto a la declaración de D.ª Pilar, exesposa de D. Baltasar, manifestó no saber nada acerca de ningún negocio simulado en la transmisión de las participaciones sociales de New Almerimar, S.L.

Finalmente, D. Aurelio, apoderado de una oficina de Cajamar con la que operaba la sociedad New Almerimar, S.L., igualmente declaró ignorar la existencia de simulación alguna en el negocio de compraventa de las participaciones de dicha sociedad.

Sus afirmaciones acerca de las facultades de gestión y disposición de D. Baltasar en relación a las cuentas de la entidad New Almerimar, S.L. no desvirtúan la tesis de la Inspección pues la el empleado bancario dijo literalmente que " D. Baltasar era el apoderado ", lo que resulta totalmente compatible con la tesis sostenida por la Inspección.

Por otra parte, en cuanto a que New Almerimar, S.L. actuara como avalista de D. Baltasar o de sus empresas, sucede lo mismo, es decir, se trata de una circunstancia que encaja perfectamente con una transmisión de las participaciones real y efectiva y que puede explicarse sin necesidad de presumir la existencia de la simulación alegada.

La respuesta del mismo testigo en el sentido de contestar afirmativamente a la pregunta de si New Almerimar, S.L. es una sociedad patrimonial de D. Baltasar es apodíctica. Desconocemos en qué datos se basa dicha respuesta y a qué momento concreto se refiere. Así valorada, tal declaración resulta insuficiente para desvirtuar los hechos determinados por la Inspección en el curso de las actuaciones inspectoras.

En todo caso, como valoración coincidente a todas estas pruebas testificales, hemos de señalar que ninguna de ellas aporta información concreta y verificable que desvirtúe los elementos y razones a que hemos hecho alusión anteriormente.

En conclusión, no puede admitirse la existencia de simulación en la compraventa de las participaciones sociales de New Almerimar, S.L. por parte de la sociedad recurrente.

Toda la argumentación que la demanda emplea para acreditar su existencia cede ante las razones a que hemos hecho alusión anteriormente, sin que por ello sea necesario profundizar en el análisis de todas las cuestiones que se suscitan en la demanda a este respecto.

El motivo se desestima.

#### **Octavo.** *Sobre la inexistencia de infracción o, subsidiariamente, su calificación como leve*

La sociedad recurrente cuestiona también la legalidad del acuerdo sancionador.

Hemos de comenzar señalando, a este respecto, que el acuerdo impugnado sancionó a la recurrente como autora de una infracción muy grave del art. 191 de la LGT como consecuencia de la utilización de medios fraudulentos.

Razona al efecto el acuerdo sancionador:

" la infracción cometida por el obligado tributario debe calificarse como MUY GRAVE, a tenor de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 191 "La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos..." .

Según el artículo 184.3.a) de la LGT se consideran medios fraudulentos las anomalías sustanciales en la contabilidad y según el punto 3º existen anomalías sustanciales cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros represente un porcentaje superior al 50% del importe de la base de la sanción, siendo la base de la sanción la cuantía no ingresada como consecuencia de la infracción.

"3.º La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción".

En la contabilidad del obligado tributario se han observado anomalías consistentes en la no contabilización de la compra de la totalidad de las participaciones de una sociedad, operación que fue realizada por un precio notoriamente inferior al de mercado, con las consecuencias que se analizan en el informe ampliatorio al acta. La totalidad de la base de la sanción resulta de la regularización de dicha operación conforme a las normas fiscales y contables.

La sanción por infracción muy grave consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento de la base de la sanción y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a ) y b) del apartado 1 del artículo 187 de la LGT .

En este caso, resulta aplicable un incremento de 25% por perjuicio económico, conforme al art. 187.1.b) de la LGT , al ser el porcentaje resultante de la relación, entre la base de la sanción y la cuantía total que hubiera debido ingresarse, superior al 75% de la base de la sanción".

Y, en consecuencia, impone a la recurrente una sanción por importe de 498.729,39 euros.

Pues bien, la demanda cuestiona la sanción impuesta desde tres perspectivas distintas.

La primera consiste en afirmar que " si la compraventa es nula y no procede la liquidación, la consecuencia inmediata es que no existe tampoco la infracción que se postula por parte de la Administración Tributaria, por lo que procedería la estimación del presente recurso" -pág. 16 de la demanda-.

Dado que el motivo de impugnación atinente a la liquidación ha sido desestimado, no concurre la premisa a la que la sociedad recurrente anuda la conclusión del anterior argumento impugnatorio.

La segunda perspectiva se resume en el siguiente párrafo de la demanda: "esta operación no ha causado perjuicio alguno a la Agencia Tributaria, ni se ha eludido el pago de impuesto alguno, sencillamente porque al tratarse de un negocio simulado no se ha producido desplazamiento patrimonial alguno, porque todo el patrimonio ha permanecido en el ámbito del vendedor" -págs. 16-17 de la demanda-.

Nuevamente nos encontramos con una argumentación en la que la premisa es la existencia de negocio simulado en la transmisión de las participaciones sociales de New Almerimar, S.L, a la sociedad recurrente, por lo que hemos de reiterar la conclusión que acabamos de exponer.

En cualquier caso, respecto a la afirmación de que inexistencia de perjuicio económico según la tesis que sostiene la recurrente hemos de citar la afirmación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de que " (no) puede aceptarse el argumento basado en un simple cambio de titularidad formal de las participaciones puesto que ello supondría legitimar las transferencias de patrimonios sin coste fiscal o reducido, por precio distinto al de mercado" -pág. 12-.

Afirmación esta última que, sin duda, hemos de conectar con la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en la sentencia de 2 de julio de 2009 (recurso nº 5917/2003):

"Así pues, la relación de vinculación y el grado máximo en que se da es un elemento probatorio -"se trata de una sola voluntad, de un solo poder de decisión; no cabe independencia, pues se trata de la misma persona", afirma la resolución del Inspector- Jefe- al que añade que frente a un precio de enajenación de las 4.600 acciones de Alulux España, S.A., equivalente al valor nominal de las mismas, queda también demostrado en el expediente que el valor teórico según el último balance aprobado es el de 12.892 ptas. para cada acción de valor nominal de 1000 ptas., lo cual, teniendo en cuenta que el balance ha de ser fiel reflejo de la realidad económica de la empresa y que el valor teórico no es sino el que según dicho documento tiene la sociedad, es claro que la venta por el valor nominal de las acciones requería una justificación de parte de los recurrentes que en el presente caso no se ha producido (lo que resalta en su resolución el TEAC) y que naturalmente no puede ser la de que existe un cambio de titularidad formal, pero no material, de las acciones, que supondría tanto como legitimar trasvases de patrimonios a precios distintos del mercado libre y sin coste fiscal o con coste reducido".

En último lugar, cuestiona la recurrente la calificación de la infracción como muy grave, señalando que debería considerarse en todo caso como leve al no poder admitirse el automatismo en la existencia de ocultación.

Cita la demanda, en defensa de este argumento, la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2016 (recurso nº 3819/2013) y, además, afirma que " no puede aplicarse con un criterio de automaticidad la ocultación, pues resulta claro que la falta de anotación de precio en los libros de registro o la falta de declaración son consecuencia del negocio simulado".

En el presente caso, como ha quedado expuesto, debe constatarse en primer término que la infracción ha sido considerada muy grave por la utilización de medios fraudulentos en aplicación de lo establecido en el art. 191.4 de la LGT.

Sucede, además, que el extracto de la sentencia del Tribunal Supremo en que la recurrente basa su alegato no corresponde al voto mayoritario de la misma sino al voto particular suscrito por los Excmos. Sres. Magistrados D. Rafael Fernández Montalvo y D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco.

Cabe recordar a estos efectos lo declarado al respecto en la sentencia de esta Sala y Sección de 23 de octubre de 2008 (recurso nº 134/2006) en el sentido de que " la demanda centra sus energías argumentales en ponderar las excelencias del voto particular minoritario emitido en la mencionada sentencia de 21 de diciembre de 1995 , lo que no sólo es legítimo sino que revela una opinión jurídica muy respetable. Sin embargo, el valor de jurisprudencia que, como fuente complementaria del ordenamiento jurídico, cabe atribuir a la mencionada sentencia no puede, obviamente, extenderse a un voto particular que es, precisamente, antagónico de ella, por sus propios fundamentos, en cuanto su contenido es revelador de una discrepancia con la tesis mayoritaria".

La segunda parte del alegato no merece mejor suerte. La tesis de la recurrente parece ser que, tratándose de un negocio simulado, desaparece para el contribuyente toda obligación tributaria o contable. Ningún sustento normativo aduce la recurrente en defensa de esta interpretación la cual, por lo demás, se opone notoria y frontalmente a las más elementales exigencias contables y fiscales. Para finalizar, nuevamente se parte de una premisa no acreditada en relación a la existencia de simulación en la adquisición de las participaciones sociales de la entidad New Almerimar, S.L.

El motivo se desestima.

**Noveno.** *Decisión del recurso contencioso-administrativo*

En atención a lo expuesto, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo al ser ajustada a Derecho la resolución impugnada.

**Décimo.** *Costas procesales.*

En cuanto a las costas, el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dispone que " En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, no apreciando dudas de hecho ni de derecho, procede imponer al recurrente el pago de las costas causadas en esta instancia.

Por lo expuesto, la Sala dicta el siguiente

**FALLO**

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por GRUPO FORNIESA SPAIN, S.L. contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 16 de enero de 2018, debemos declarar y declaramos la mencionada resolución ajustada a Derecho, con imposición al recurrente de las costas procesales causadas en esta instancia.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.