

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086511

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 147/2022, de 21 de marzo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 212/2020

#### SUMARIO:

**Aplicación e interpretación de las normas. Simulación absoluta. Préstamo simulado.** No se acreditó la existencia del préstamo, ya que no se aportó contrato ni justificante alguno, hubo imposiciones y extracciones en la cuenta de la sociedad por importes casi coincidentes en cantidad y en el momento de producirse, no se justificó el origen del dinero ni que saliese de las cuentas de los socios y el dinero se empleó en gastos particulares ajenos a la actividad social de comercio menor de carburantes. En definitiva, no existió contrato ni justificante del préstamo, en la cuenta de la sociedad se hicieron distintos ingresos, pero a continuación hubo salidas por casi los mismos importes en un espacio temporal muy próximo, pese a los oportunos requerimientos no se justificó el origen del dinero aparentemente prestado y tampoco se acreditó que saliera de las cuentas bancarias de los socios, los fondos se aplicaron a sufragar gastos particulares de los socios y ajenos a la actividad de la sociedad, que era una sociedad patrimonial o de mera tenencia inicialmente y desde 2008 dedicada al comercio al menor de productos derivados del petróleo y el único justificante de las aportaciones a la sociedad por la recurrente es un documento privado emitido por su marido que era además de socio y administrador de la sociedad. Por todo ello, la Sala confirma la simulación apreciada por la Inspección, afirmando que, consecuentemente, las operaciones de ampliación y reducción de capital basados en el mismo préstamo constituyeron simulación negocial. Frente a la negativa de la recurrente, las operaciones negociales basadas en el préstamo inexistente, de ampliación y reducción de capital, sí fueron simuladas, en la primera porque se aportó el crédito por los socios y este realmente no existía y en la segunda porque se asignó a los inmuebles adjudicados a los tres socios el mismo valor que el crédito en que consistía el préstamo inexistente, de modo que no puede tenerse en cuenta como valor de las participaciones el valor resultante de estas tras la ampliación de capital como pretende la parte actora.

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16 y 135.4.

Código Civil, art. 1227.

#### PONENTE:

*Doña María Rosario Ornos Fernández.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA  
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO  
Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ  
Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS  
Don ANA RUFZ REY

#### Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2020/0003946

Procedimiento Ordinario 212/2020.

Demandante: CON-RUC INVERSIONES S.L

PROCURADOR Dña. MARIA DEL ANGEL SANZ AMARO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA Nº 147/22

RECURSO NÚM.: 212/2020

PROCURADOR Dña. MARIA DEL ANGEL SANZ AMARO

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Ana Rufz Rey

-----  
En Madrid a 21 de marzo de 2022

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 212/2020, interpuesto por CONRUC INVERSIONES SL, representado por la Procuradora D<sup>a</sup> M<sup>a</sup> del Ángel Sanz Amaro, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 27 de noviembre de 2019, que desestimó las reclamaciones económico administrativas números NUM000 y NUM001, deducidas contra acuerdo desestimatorio de recurso de reposición, formulado contra acuerdo de liquidación, derivado de tasación pericial contradictoria, en relación al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011, y contra acuerdo desestimatorio de recurso de reposición en relación a acuerdo sancionador, derivado de la anterior liquidación.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

Interpuesto el mencionado recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se declare la nulidad de la resolución recurrida.

### **Segundo.**

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

### **Tercero.**

Siguió el procedimiento sus trámites y se señaló para votación y fallo del recurso el día 15 de marzo de 2022, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente la Magistrada Ilma. Sra. D<sup>a</sup> María Rosario Ormosa Fernández, quien expresa el parecer de la Sala.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 27 de noviembre de 2019, que desestimó las reclamaciones económico administrativas números NUM000 y NUM001, deducidas contra acuerdo desestimatorio de recurso de reposición, formulado contra acuerdo de liquidación, NUM002, derivado de tasación pericial contradictoria, derivada de acta en disconformidad A02 NUM003, en relación al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011, por importe de 66.223,29 € y contra acuerdo desestimatorio de recurso de reposición en relación a acuerdo sancionador, derivado de la anterior liquidación, por importe de 15.510,64 €.

### **Segundo.**

La liquidación definitiva de 20 de noviembre de 2015 motiva la regularización efectuada a la entidad actora en la siguiente forma:

"Séptimo.- Sobre los préstamos de los socios.

El obligado tributario contabilizó deudas con los socios por importe de 302.673,00 euros.

En el procedimiento inspector no ha quedado acreditado la existencia de préstamos de los citados socios a la entidad.

- No consta la existencia de contratos de préstamo.

- No se acredita el origen de los fondos.

- Se constata, en los movimientos de la cuenta bancaria de la entidad donde supuestamente se ingresan los créditos, que cada vez que se realiza un cargo en cuenta existe un abono de importe similar y cercano en el tiempo.

- En las comprobaciones de los socios. Éstos confirman que los fondos no proceden de sus cuentas bancarias y se constata también que, en algunos de los ejercicios, no tienen ingresos suficientes para realizar dichos préstamos a la sociedad.

- Los fondos ingresados, de origen desconocido, se destinan al pago de gastos no relacionados con la actividad y gastos particulares.

El obligado tributario aportó como pruebas de la existencia de préstamos de los socios:

- La escritura de ampliación de capital y la inscripción registral de la misma en el Registro Mercantil, haciendo constar la existencia de esos créditos.

No obstante, conforme al artículo 1.281 del Código Civil, los documentos públicos hacen prueba para terceros de su fecha y del hecho que los motiva (ampliación de capital) pero no del contenido de los mismos, que puede ser desvirtuado con prueba en contrario, como en el caso que nos ocupa.

- El certificado del administrador de la sociedad.

En este caso es un documento privado que, conforme al artículo 1.225 del Código Civil, sólo hace prueba entre las partes. Con respecto a terceros, según el artículo 1.227 de ese texto legal, hace prueba de su fecha desde su incorporación a un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que firmaron, o desde el día en que se entrega a un funcionario público por razón de su oficio.

- Tampoco son prueba fehaciente de los préstamos de socios los extractos bancarios de la entidad, pues no se acredita que sean los socios los que hacen los ingresos ni su origen.

Ni la sociedad ni sus socios han probado los hechos que determinan la existencia de los préstamos para hacer valer su derecho, tal y como dispone el artículo 105 de la LGT .

Lo que sí ha quedado acreditado es la incorporación de fondos económicos al patrimonio de la sociedad con un origen no justificado, puesto de manifiesto mediante anotaciones contables, originando un pasivo inexistente.

Por todo lo expuesto, en virtud del artículo 134 del TRLIS, se presume la existencia de rentas no declaradas; que deben integrarse en la base imponible del sujeto pasivo correspondiente al período impositivo más antiguo de los no prescritos, salvo prueba de que corresponden a otro período impositivo.

En el caso que nos ocupa, el contribuyente ha aportado los movimientos en cuentas bancarias de los ejercicios en que se realizan los ingresos, y las cuentas de mayor con la deuda registrada contablemente; haciendo prueba del período del que proceden dichas rentas:

- Rentas procedentes de los ejercicios 2009 y anteriores (ingresadas en cuenta y registradas en contabilidad en dichos ejercicios): Se imputan a efectos fiscales a dichos ejercicios y, por tanto, no puede gravarse al haberse ganado la prescripción, lo cual supone que el ingreso contabilizado no sea sometido a tributación en el ejercicio en que tuvo lugar dicho apunte contable al haberse devengado en un ejercicio anterior.

- Rentas del ejercicio 2010 (ingresadas en la "Caja" del obligado tributario y registrado en su contabilidad en el año 2010): proceden de un ejercicio no prescrito y se imputa a efectos fiscales a dicho período objeto de comprobación, incrementado su Base Imponible en 19.716,03 €.

Octavo.- Sobre aumento de capital con compensación de créditos y posterior reducción de capital con entrega de inmuebles a los socios. Simulación.

- En escritura de 26 de febrero de 2010, el obligado tributario amplió capital mediante la aportación no dinerada consistente en ""créditos vencidos y exigibles aportados a la sociedad y contraídos el 31 de diciembre del 2009, por los socios":

- Dña. Beatriz, un crédito por importe de 36.523,00 euros.
- D. Rosendo, un crédito por importe de 17.950,00 euros.
- D. Salvador, un crédito por importe de 124.100,00 euros.
- D. Santos, un crédito por importe de 124.100,00 euros.

Con dicha ampliación, el obligado tributario sigue participado por la familia Rosendo Beatriz Salvador Santos pero con distintos porcentajes individuales.

- En escritura de 4 de octubre de 2011, se protocoliza una reducción de capital con la finalidad de devolver las aportaciones realizadas por los socios, mediante la salida de los inmuebles, contabilizados como existencias (y por tanto no amortizados), valorados por importe idéntico al valor de adquisición de las participaciones de los socios después de la ampliación de capital.

Simulación

El artículo 16 de la Ley 58/2003, General Tributaria , aplicable al presente supuesto, dispone:

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

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos

Que los exclusivamente tributarios.

3. norma se oculta

4. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente".

La simulación negocial se produce cuando bajo la apariencia de un negocio jurídico otro propósito

Como ha declarado reiteradamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad en los negocios jurídicos, por el que ambas partes de común acuerdo y con el fin de obtener un resultado frente a terceros (que puede ser lícito o ilícito) dan a conocer una declaración de voluntad distinta de su querer interno. Así, la simulación contractual se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, sin que se oponga a la apreciación de la simulación el que el contrato haya sido incluso documentado ante fedatario público ( Sentencias de 2 de junio de 1993 , de 1 de julio de 1988 , de 5 de noviembre de 1988 , de 10 de noviembre de 1988 o de 31 de diciembre de 1998 ).

La simulación, dice el Tribunal Supremo "... 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" ( Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2a, Sentencia de 26 Sep. 2012, rec. 5861/2009 ).

Según la doctrina jurisprudencial (ej.: Sentencia 16/07/20123 TSJ de Madrid), la simulación consiste en la declaración de un contenido de voluntad no real emitido de forma consciente y con acuerdo de las partes para producir la apariencia de un negocio que no existe o que es distinto del verdaderamente realizado.... En definitiva, en la simulación existe una discordancia entre la voluntad interna y la declarada, creando una apariencia jurídica para encubrir la verdadera realidad.

La Administración Tributaria, atendiendo al artículo 16 transcrito, dispone de la facultad de declarar por sí misma, sin necesidad de ejercitar la correspondiente acción ante los Tribunales, la existencia de simulación, aunque sea a los solos efectos de aplicar el régimen fiscal correspondiente a los hechos disimulados, prescindiendo de los simulados o aparentes.

En este caso, ha quedado acreditado que se creó la apariencia de préstamos, ocultando la verdadera intención que era aumentar el capital de sociedad (compensando dichos créditos inexistentes) para aumentar el valor de las participaciones de los socios, y posteriormente adjudicar inmuebles a los socios mediante una reducción de capital.

El obligado tributario no realizó ajuste fiscal en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011 por dicha operación.

Conforme se constata en el procedimiento inspector, se han contabilizado préstamos inexistentes de los socios para dar cobertura a ingresos de origen desconocido, simulando posteriormente una operación de compensación de dichos créditos con un aumento de capital; para finalizar en el ejercicio siguiente, 2011, reduciendo capital con entrega de tres inmuebles a tres de sus socios.

De esa manera, se consigue minorar la tributación por IRPF que correspondía a los citados socios, al haber aumentado de manera simulada el valor de adquisición de sus participaciones.

Por todo ello, conforme al citado artículo 16 de la LGT, debe considerarse el valor de adquisición inicial de las participaciones, tributando los socios como rendimientos de capital mobiliario por la diferencia entre el valor de mercado de los inmuebles y el valor de adquisición de las participaciones (sin aumento de capital).

Para el obligado tributario, este motivo de regularización no genera liquidación.

Noveno.- Sobre valor de adquisición de inmuebles. Activación de Gastos. Gasto financiero del ejercicio.

A) La entidad CON RUC INVERSIONES SL es una sociedad de mera tenencia de bienes inmuebles, si bien como hemos visto en el ejercicio 2008, comenzó una actividad de comercio al por menor de combustibles y carburantes. Hasta entonces, es una entidad inactiva y únicamente disponía de un patrimonio formado por tres bienes inmuebles, no afectos a la realización de ninguna actividad empresarial, ni siquiera cuando inicia la actividad de comercio al por menor en 2008. Así lo reconoció el obligado tributario.

Los inmuebles fueron contabilizados como existencias.

La doctrina jurisprudencial ( Sentencia de la Audiencia Nacional de 9/12/2010 ) entiende que la venta de un inmueble de una entidad de mera tenencia de inmuebles es una venta de existencias, no de un elemento de inmovilizado.

Los bienes comprendidos en las existencias deben valorarse al precio de adquisición.

Los valores de adquisición de los tres inmuebles titularidad del obligado tributario, comprobados por la inspección, son los siguientes:

<i>calle</i>	<i>calle</i>	<i>calle</i>
<i>INMUEBLES ZAZUAR</i>	<i>RAIMUNDO</i>	<i>HERMOSILLA</i>
<i>60.100,00</i>	<i>71.670,69</i>	<i>123.207,00</i>

B) Con el objetivo de reducir la tributación, aumentó en 2010 indebidamente el valor de adquisición de los inmuebles entregados a los socios, activando como mayor valor de los mismos la cuenta de activo "Revalorización de bienes por gastos". Al año siguiente, reduce su capital, con entrega de los inmuebles a los socios y el obligado tributario debía integrar como renta en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011, la diferencia entre el valor de mercado de cada inmueble y su valor de adquisición. Dicho valor de adquisición figura en contabilidad en el ejercicio 2011 por importe superior al real y comprobado por la inspección, con la activación indebida de gastos no justificados.

Se activan en diciembre de 2010 un total de 95.393,43 euros y 1.529,92 euros se deducen como gasto financiero de ese ejercicio.

- Sobre a activación de gastos financieros: En el presente caso, por ser una entidad de mera tenencia de inmuebles, es aplicable la resolución del ICAC 3-75/2008, que afirma que en el tiempo de mera tenencia no se pueden activar gastos financieros.

Como gastos del ejercicio, serían de 2000 a 2009, y por tanto de ejercicios prescritos. Y en cuanto a su deducción en ejercicios posteriores, es de aplicación el artículo 19 del TRLIS.

Los gastos financieros procedentes de un ejercicio prescrito y contabilizados en un ejercicio posterior supone necesariamente que dichos gastos se imputen, de acuerdo a la regla del artículo 19.1 a aquél ejercicio, en el que la prescripción impide su deducción al no poderse liquidar el impuesto, dado que sólo es aplicable la regla de imputación en el ejercicio de su contabilización cuando de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de la regla general, debiéndose tener en consideración para la comparación el instituto de la prescripción (Consulta Vinculante V2698/2014).

- Sobre gastos de reforma y de comunidad.

Tanto de la normativa vigente como de la Jurisprudencia y de la doctrina de la Dirección General de Tributos, se deduce que para que un gasto sea fiscalmente deducible, tendrá que reunir los requisitos de: justificación, contabilización, imputación y correlación con los ingresos.

Para que un gasto sea deducible fiscalmente no es suficiente con la aportación de una factura que formalmente pueda reunir los requisitos establecidos, sino también que se pueda acreditar que efectivamente ha existido la corriente real de bienes y servicios y que los mismos se han utilizado en la realización de la actividad declarada por el contribuyente, correspondiendo al obligado tributario probar estos extremos.

Siguiendo este criterio, la DGT, en consulta de 11 de mayo de 2004, dispone: "...aquellos gastos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente, no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica".

En el presente caso, los gastos activados respecto a este apartado, no están correlacionados con ingresos, puesto que los bienes sobre los que recaen no son objeto de explotación; y además, no se han aportado soporte documental que acredite su realidad.

En todo caso, si se hubiera acreditado su realidad y su correlación con ingresos de actividad económica, serían gastos deducibles en el ejercicio de devengo (2000 a 2009), que son ejercicios prescritos.

C) Como gasto financiero del ejercicio 2010 se dedujo 1.529,92 euros.

Con respecto a este apartado, y teniendo en cuenta la argumentación del anterior, cabe decir que no procede su deducción porque no se acreditó documentalmente la realidad del gasto.

Décimo.- Sobre Valor de Mercado en la entrega de los inmuebles a los socios.

En el ejercicio 2011, se protocoliza una reducción de capital con la finalidad de devolver las aportaciones realizadas por los socios, mediante la salida de los bienes inmuebles.

En esa operación toma como valor de mercado de cada inmueble su valor contable.

Según el artículo 15 del TRLIS, se valorará por su valor normal de mercado, entre otros, los elementos patrimoniales transmitidos a los socios por reducción del capital con devolución de aportaciones.

La entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y su valor contable.

El artículo 16 del TRLIS, para la determinación del valor de mercado establece métodos, entre ellos: "a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación. "

La LGT, en su artículo 57, también regula sobre la comprobación de valores.

En el presente caso la Administración solicitó la tasación pericial para los tres inmuebles entregados a los socios.

El obligado tributario podrá instar la tasación pericial contradictoria según lo establecido en el artículo 57.2 y 135 de la LGT.

Undécimo.- Compensación de Bases Imponibles negativas de ejercicios anteriores.

El obligado tributario solicitó la compensación de las Bases Imponibles negativas de ejercicios anteriores en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios objeto de comprobación.

El artículo 25.5 del TRLIS: "El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

A efectos de la compensación de bases imponibles negativas procedentes de períodos prescritos, la prescripción limita los derechos y acciones de la Administración no ejercidos en el plazo para liquidar y exigir lo liquidado, pero no impide la comprobación de los elementos de las declaraciones no prescritas. No son compensables bases imponibles de ejercicios prescritos cuando el sujeto pasivo no pruebe tales bases imponibles.

Lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación.

Este criterio es mantenido por los Tribunales, así la Audiencia Nacional en Sentencia de 23/04/2015 y el Tribunal Supremo en Sentencia de 19/01/2012.

Con la cobertura legal y jurisprudencial referida, la Inspección solicitó soportes documentales de las bases imponibles negativas de 2001, 2002 y 2008, declaradas por el contribuyente y no comprobadas anteriormente.

La única documentación acreditativa al respecto es la escritura de cancelación de préstamo de fecha 17/06/2010.

En base al documento anterior, podrían justificarse los gastos por intereses contabilizados en los ejercicios 2001 y 2002 (3.866,80 y 3.289,00 € respectivamente).

Se hace constar que la entidad en esos ejercicios era de "mera tenencia de inmueble es" sin ejercicio de actividad económica. Por ello, el resto de los gastos contabilizados, han de considerarse liberalidades al amparo del artículo 14 del TRLIS, por no tener correlación alguna con los ingresos.

Por la misma consideración, y por no aportar documentación acreditativa, tampoco son deducibles gastos contabilizados y declarados en 2008 como "de comunidad de propietarios, por importe de 3.008,02 €.

En conclusión, las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores comprobadas por la Inspección, y pendientes de aplicación al inicio de los ejercicios comprobados son por un total de 16.288,71"

Por su parte, el acuerdo resolutorio del recurso de reposición, de 19 de julio de 2016, que había sido formulado contra la anterior liquidación indica:

"SEGUNDO: En este recurso de reposición, el contribuyente manifiesta estar de acuerdo con la Tasación Pericial Contradictoria pero se opone al Acuerdo de liquidación.

Alega como principal cuestión controvertida que se ha probado la existencia y origen de los créditos que sirvieron de base a la ampliación de capital de 26/02/2010 de la entidad CON RUC INVERSIONES S.L.

Y aunque no se haya podido justificar que tales ingresos fueron realizados por el contribuyente, la Inspección no puede limitarse a negar su existencia.

También alega el recurrente que no hay unidad de criterio a la hora de valorar los inmuebles que fueron objeto de Tasación; ya que en el correspondiente a este expediente, sito en C/ DIRECCION000, se toma el valor declarado y no el tasado por perito tercero, como sucede con los otros dos inmuebles restantes.

Por último muestra su disconformidad con el valor de adquisición comprobado por la Administración para calcular el ajuste fiscal de todos los inmuebles, puesto que no se han tenido en cuenta las revalorizaciones aplicadas a los mismos por gastos por reformas, intereses de préstamo, etc.

Considera que si la Inspección no admite dichos gastos como mayor valor de Activo, sí se debían al menos tenerse en cuenta como mayor base imponible negativa de dichos ejercicios ya que, aunque no se hayan aportado los justificantes de las facturas, sí se han aportado los soportes contables de dichos ejercicios y los impuestos presentados.

TERCERO: Sobre la no acreditación de préstamos con la entidad. El contribuyente reitera esta cuestión controvertida, que ya fue manifestada en escrito de alegaciones de 12/06/2015.

En el Acta instruida, y posteriormente en los Acuerdos de liquidación de 20/11/2015 y de 12/05/2016, éste último derivado de la Tasación Pericial solicitada, se resolvió sobre la cuestión que ahora se vuelve a exponer:

En el procedimiento inspector llevado a cabo con la citada entidad, no quedó acreditado la existencia de préstamos de los socios a la entidad:

- No consta la existencia de contratos de préstamo.
- No se acreditó el origen de los fondos.
- Se constató, en los movimientos de la cuenta bancaria de la entidad donde supuestamente se ingresaban los créditos, que cada vez que se realizó un cargo en cuenta existía un abono de importe similar y cercano en el tiempo.

- En las comprobaciones de los socios. Éstos confirmaron que los fondos no procedían de sus cuentas bancarias y se constató también que, en algunos de los ejercicios, no tenían ingresos suficientes para realizar dichos préstamos a la sociedad.

- Los fondos ingresados, de origen desconocido, se destinaron al pago de gastos no relacionados con la actividad y gastos particulares.

El obligado tributario aportó como pruebas de la existencia de préstamos de los socios:

- La escritura de ampliación de capital y la inscripción registral de la misma en el Registro Mercantil, haciendo constar la existencia de esos créditos.

No obstante, conforme al artículo 1.281 del Código Civil, los documentos públicos hacen prueba para terceros de su fecha y del hecho que los motiva (ampliación de capital) pero no del contenido de los mismos, que puede ser desvirtuado con prueba en contrario, como en el caso que nos ocupa.

- El certificado del administrador de la sociedad.

En este caso es un documento privado que, conforme al artículo 1.225 del Código Civil, sólo hace prueba entre las partes. Con respecto a terceros, según el artículo 1.227 de ese texto legal, hace prueba de su fecha desde

su incorporación a un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que firmaron, o desde el día en que se entrega a un funcionario público por razón de su oficio.

- Tampoco son prueba fehaciente de los préstamos de socios los extractos bancarios de la entidad, pues no se acredita que sean los socios los que hacen los ingresos ni su origen.

En resumen, ni la sociedad ni sus socios han probado los hechos que determinan la existencia de los préstamos para hacer valer su derecho, tal y como dispone el artículo 105 de la LGT .

Lo que sí ha quedado acreditado es la incorporación de fondos económicos al patrimonio de la sociedad con un origen no justificado, puesto de manifiesto mediante anotaciones contables, originando un pasivo inexistente.

Por todo lo expuesto, en virtud del artículo 134 del TRLIS, se presume la existencia de rentas no declaradas; que deben integrarse en la base imponible del sujeto pasivo correspondiente al período impositivo más antiguo de los no prescritos, salvo prueba de que corresponden a otro período impositivo.

CUARTO: Sobre la valoración de los inmuebles.

- Las valoraciones del perito tercero sobre los inmuebles sitos en CALLE000 y CALLE001, 131.308,57 y 245.412,75 respectivamente, fueron las tenidas en cuenta en la regularización, al ser superiores a los valores tenidos en cuenta por el obligado tributario para la no realización de los ajustes fiscales procedentes e inferiores a los valores comprobados inicialmente por la Administración.

- La valoración del perito tercero sobre el inmueble sito en DIRECCION000, 112.821,78 €, es inferior al valor contable tenido en cuenta por el obligado tributario para la no realización del ajuste fiscal precedente, 125.000,00 €, por lo que se utilizó éste último para la regularización.

El obligado tributario entiende que, en este último inmueble, al tener en cuenta el valor declarado, en lugar del peritado, para determinar un incremento en base imponible supone falta de unidad de criterio con respecto a lo realizado con los otros dos inmuebles relacionados.

No obstante, el artículo 135 de la LGT en su apartado 4º dispone: "La valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria".

Es decir, en el caso que nos ocupa, como la valoración del perito tercero no está comprendida entre los límites del valor declarado y del comprobado inicialmente por la Inspección, debe tomarse el declarado.

Por tanto, con respecto a esta regularización concreta, no es de aplicación la regla valorativa de ese apartado, al no cumplirse el requisito de encontrarse dentro de los límites de los parámetros referidos.

QUINTO: Sobre valor de adquisición de inmuebles. Activación de Gastos. Bases Imponibles negativas de ejercicios anteriores.

El contribuyente reitera también estas cuestiones controvertidas, que ya fueron manifestadas en escrito de alegaciones de 12/06/2015.

En el Acta instruida, y posteriormente en los Acuerdos de liquidación de 20/11/2015 y de 12/05/2016, éste último derivado de la Tasación Pericial solicitada, se resolvió sobre las cuestiones que ahora se vuelven a exponer:

- La Inspección constató y el obligado reconoció que no existe justificante alguno de dichos gastos activados, por tanto no se admitieron como mayor valor de los inmuebles, y sin justificante alguno, tampoco son deducibles en su correspondiente ejercicio (sin entrar en la argumentación de si son ejercicios prescritos).

- Respecto a los gastos por los intereses del préstamo, los únicos respecto a los que existía algún justificante, no son gastos activables como se detalló en los Fundamentos de Derecho del Acuerdo de liquidación, y la Inspección admitió dichos gastos como gastos del ejercicio deducibles incluidos en las Bases Imponibles negativas de ejercicios anteriores, en aquellos períodos en los que así fueron contabilizados por el obligado tributario. Pero respecto a los gastos por intereses no contabilizados como gastos del ejercicio (porque fueron activados en la cuenta Revalorización de bienes por gastos") , nos remitimos a lo ya expuesto al respecto en el artículo 19 de la LIS y a los efectos de valorar la tributación inferior, se deberá tener en cuenta el posible efecto de la prescripción (para los gastos procedentes de un ejercicio prescrito determina que necesariamente que dichos gastos se imputen, de acuerdo a la regla del artículo 19.1 a aquél ejercicio, en el que la prescripción impide su deducción al no poderse liquidar el impuesto).

- Por último, como ya se explicó detalladamente en los Fundamentos de Derecho del Acuerdo de Liquidación, y con numerosa jurisprudencia en este sentido, la Administración tributaria cuenta con las correspondientes facultades inspectoras para poder comprobar las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos para regularizar la compensación efectuada en el ejercicio no prescrito objeto de inspección.

La actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación.

En consecuencia, y en base a lo expuesto anteriormente, procede DESESTIMAR el recurso de reposición interpuesto, y confirmar el Acuerdo de liquidación dictada con nº NUM002 relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011."

**Tercero.**

La entidad actora señala en la demanda que se muestra en desacuerdo, en primer lugar, con la procedencia de la existencia de rentas no declaradas como consecuencia de la contabilización de una deuda inexistente y la existencia de un préstamo de los socios a la sociedad.

Indica que acreditado la existencia de préstamos llevados a cabo por los socios de la entidad que eran coincidentes con la contabilidad de la misma.

La administración no admite como ciertas las aportaciones realizadas por los socios en concepto de préstamos, considerando que por el simple hecho circunstancia de que en los extractos no aparezca el nombre de la persona que efectúa los ingresos, invalida el préstamo y crea una presunción consistente en que es la propia entidad quien aporta rentas ocultas o no declaradas.

Esa presunción carece de sentido puesto que la sociedad no tenía actividad ni forma de generar ingresos y de ahí que sea evidente que las aportaciones deban de proceder de los socios.

Lo que tenía que haber hecho la Agencia Tributaria era investigar los ingresos ocultos de los socios.

De ahí que los préstamos declarados por cada uno de los socios se correspondan con las cantidades ingresadas a la sociedad, al ser coincidentes en los importes y fechas.

En relación a la existencia de una simulación negocial, con la posterior ampliación de capital compensando dichos créditos inexistentes para posteriormente realizar una reducción de capital con entrega del inmueble a los socios, entiende que la administración parte de la premisa de la inexistencia del préstamo y para llegar a la conclusión de que existió una simulación negocial, puesto que, si no existen deudas de la sociedad para con los socios, mal se puede proceder a una ampliación de capital por ese motivo.

Vuelve a insistir en que los ingresos fueron realmente préstamos efectuados por los socios a la sociedad. El hecho de que no se suscribieron contratos de préstamos se debió al carácter familiar de la sociedad.

No existió por ello ningún tipo de simulación negocial.

En relación al incremento de la base imponible de la sociedad reclamante del ejercicio 2011, en la cuantía de 246.743,63€, como consecuencia de la entrega de los inmuebles a los socios, derivada de la reducción de capital, determinando el valor de mercado del inmueble situado en la DIRECCION000, indica que se tomó por la administración el valor declarado y no el valor de peritación, siendo que para los otros dos inmuebles se toma el valor peritado y no el valor declarado por ser más alto. Es decir la inspección elige a su libre albedrío la valoración dependiendo de su propio beneficio.

Debió existir unidad de criterio en la valoración de los inmuebles y si en base al artículo 135.4 LGT, para el inmueble indicado, escogió la valoración dada en la reducción de capital, el mismo criterio debería de haberse tomado para el resto de los inmuebles.

También se muestra disconforme con los mayores valores de adquisición de los inmuebles mediante la activación de determinados gastos, ya que no se han tenido en cuenta por la administración las revalorizaciones aplicadas a los mismos por los gastos generados por reformas, intereses de préstamos etc., manteniéndose tan solo por la administración el valor de adquisición. Indica que existió una imposibilidad de presentar justificantes de esos gastos por tratarse de ejercicios ya prescritos y algunos de esos justificantes fueron aportados en comprobaciones parciales anteriores como en el caso de los correspondientes a los ejercicios 2006 y 2007, pudiendo haber accedido la administración a los mismos.

Termina suplicando la anulación de la resolución del TEAR y también del acuerdo de liquidación y la sanción impuesta.

#### Cuarto.

La defensa de la Administración General del Estado, en la contestación a la demanda, reproduce los argumentos de la administración y del TEAR y defiende que no ha quedado acreditada la existencia de préstamos de los socios a la entidad, ya que las únicas pruebas aportadas fueron la escritura de ampliación de capital y la inscripción registral de la misma en el registro mercantil, haciendo constar la existencia de esos créditos y un certificado del administrador de la sociedad D. Rosendo, sin que los extractos bancarios aportados acrediten que fueran los socios los que hicieron los ingresos ni su origen.

Tampoco ha quedado acreditada la existencia de un contrato de préstamo ni algún otro documento que acredite fehacientemente el préstamo, ni se acredita el origen de los fondos ni estos préstamos se corresponden con los ingresos declarados por los socios.

Los ingresos en la cuenta bancaria de la empresa son en efectivo por lo que no se identifica el origen de los mismos ni la persona que los realiza, ni referencia alguna al concepto en virtud del cual se realiza el ingreso, siendo además el importe de los préstamos unas cantidades relevantes, que no suele ser habituales en su manejo en efectivo.

Tampoco se ha aportado contrato elevado al público, en el que se haya pactado la entrega del préstamo, ni pago de impuestos, ni intereses.

Lo que realmente se produjo fue una apariencia de préstamos que, a su vez, daban cobertura a ingresos de origen desconocido con los que se pagaban gastos particulares de los socios y gastos no afectos actividad alguna,

ocultando la verdadera intención que era aumentar el capital de la sociedad mediante la compensación de dichos créditos inexistentes para así aumentar el valor de las participaciones de los socios y cancelar esa deuda inexistente y posteriormente adjudicar los inmuebles a los socios mediante una reducción de capital. De esa manera se conseguía minorar la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los socios en la que, al valorar los inmuebles entregados a los socios por el mismo valor que las participaciones devueltas, con un valor resultante después de la ampliación de capital, no se producía ningún rendimiento en el seno de cada socio.

Para ello, contabilizaron préstamos ficticios de los socios a la sociedad y simularon luego la cancelación de los mismos en el ejercicio 2010 con un aumento de capital de la sociedad con compensación de créditos.

Con la reducción de capital del ejercicio 2011, entregando un inmueble a cada socio, estos deben reintegrar como rendimientos de capital mobiliario del ejercicio 2011 en su IRPF el exceso entre el valor de mercado de cada inmueble y el valor de adquisición de las participaciones antes de la ampliación de capital.

Se conseguía así no tributar por el IRPF de los socios por esta operación, al haber aumentado de manera simulada el valor de adquisición de sus participaciones, y se conseguirá la transmisión de inmuebles de la sociedad hasta el socio, con una menor tributación en el impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales al 1 %.

Por otra parte entiende que la administración no actuado a su libre albedrío en la valoración del inmueble de la DIRECCION000 de Madrid sino que actuado como exige el artículo 135.4 LGT.

Por último indica que no existe acreditación alguna de los gastos pretendidos por la entidad actora que integrarían el mayor valor de los inmuebles.

Solicita la desestimación del recurso.

## Quinto.

En el recurso 211/2020, ha recaído ya Sentencia el 17 de marzo de 2022, ponente Sra. de la Peña Elias, en la que se abordan las mismas cuestiones que las aquí planteadas, si bien en relación al Impuesto sobre la Renta de los mismos ejercicios de uno de los socios de la entidad actora, D<sup>a</sup> Beatriz, por lo que, por motivos de seguridad jurídica y de unidad de doctrina los argumentos allí empleados para desestimar el recurso deben de ser utilizados en el mismo sentido en este recurso:

En tal sentido, se expresa en dicha Sentencia que el inspector Coordinador por resolución de 20/11/2015 y derivada del acta de disconformidad A02/ NUM004 de 16/06/2015 en concepto de Impuesto sobre la renta de las personas físicas de 2010 y 2011 procedió a regularizar la situación tributaria de la recurrente por dicho concepto y periodos impositivos, resultando una liquidación provisional por importe total de 46.584,94 euros, incluyendo 40.103,14 euros de cuota y 6.481,80 euros de intereses de demora.

La contribuyente en los ejercicios 2010 y 2011 era socia de la entidad Con-Ruc Inversiones SL

Esta sociedad se constituyó en escritura pública autorizada de 15 de octubre de 1999, con un capital social de 90.000,00 euros y con el siguiente objeto social: "A. La compra y venta de fincas rústicas y urbanas, así como la promoción de operaciones inmobiliarias de todo tipo.

B. La ejecución de obras y reformas tanto en viviendas de nueva planta, o de otras ya existentes como en locales comerciales e industriales."

En escritura pública de 12/03/2008 se amplía el objeto social añadiendo "C. La venta menor de productos derivados del petróleo."

La entidad CON RUC INVERSIONES SL era una sociedad de mera tenencia de bienes inmuebles (antigua sociedad transparente y posteriormente sociedad patrimonial), pero en el ejercicio 2008, comenzó la actividad de comercio al por menor de combustibles y carburantes servidos por Repsol.

En principio eran socios de la sociedad la familia Rosendo Salvador Beatriz Santos, en los siguientes porcentajes:

- D. Rosendo (padre) con 22.050 participaciones (24,5%).
  - Dña. Beatriz (madre) con 66.150 participaciones (73,5%).
  - D. Santos (hijo) con 900 participaciones (1%).
- Administración de Justicia
- D. Salvador (hijo) con 900 participaciones (1%)

Fueron continuos los cambios de administrador de la sociedad, si bien siempre la administración la ostentaba la familia Rosendo Salvador Beatriz Santos:

Al inicio del ejercicio 2010, la sociedad CON-RUC INVERSIONES SL tenía contabilizadas unas "Deudas a Largo Plazo" de 302.673,00 euros por préstamos de los socios, que en este mismo ejercicio se capitalizan.

En escritura pública de 26/02/2010 se amplió el capital de la sociedad en 302.673,00 euros, mediante la aportación no dineraria de los siguientes "créditos vencidos y exigibles aportados a la sociedad y contraídos el 31 de diciembre del 2009 por los socios":

- Dña. Beatriz, un crédito por importe de 36.523,00 euros.
- D. Rosendo, un crédito por importe de 17.950,00 euros.
- D. Salvador, un crédito por importe de 124.100,00 euros.
- D. Santos, un crédito por importe de 124.100,00 euros.

La participación en la sociedad, seguía en manos de la familia Rosendo Salvador Beatriz Santos, pero con dicha ampliación de capital se modificaron los porcentajes de participación individuales por la aportación de dichos "créditos de los socios", y los valores de adquisición de la participación, que pasan a ser los siguientes:

- D. Rosendo (el padre), ostenta una participación de 40.000,00 euros.
- Dña. Beatriz (la madre), tiene una participación de 102.673,00 euros.
- D. Santos (hijo), con una participación de 125.000,00 euros.
- D. Salvador (hijo), con una participación de 125.000,00 euros.

Con posterioridad el 4/10/2011 se otorgó escritura de reducción de capital en el importe del crédito inexistente de 302.673 euros por idéntico valor que los inmuebles contabilizados como existencias y adjudicados a los tres socios y en concreto a la obligada tributaria el inmueble de la CALLE001 NUM005 de Madrid

Desde ese momento la sociedad paso a ser unipersonal y con un único socio marido de la obligada tributaria.

No se acreditó la existencia del préstamo, ya que no se aportó contrato ni justificante alguno, hubo imposiciones y extracciones en la cuenta de la sociedad por importes casi coincidentes en cantidad y en el momento de producirse, no se justificó el origen del dinero

Administración de Justicia ni que saliese de las cuentas de los socios, el dinero se empleó en gastos particulares ajenos a la actividad social de comercio menor de carburantes y el documento privado del administrador y socio reconociendo el crédito tiene los efectos limitados del artículo 1227 del Código Civil.

La Inspección constató mediante la prueba de las presunciones del artículo 108.2 de la LGT la inexistencia del préstamo de los socios a la sociedad y simulación negocial a los efectos del artículo 16 de la misma Ley, en la ampliación de capital no dineraria mediante la compensación de los créditos inexistentes y mediante la reducción de capital con la adjudicación de tres inmuebles a los tres socios con el fin de reducir la tributación en el IRPF de los correspondientes rendimientos de capital mobiliario aumentando el valor de adquisición de las participaciones.

Se comprobó el valor de mercado de los inmuebles y en el caso del inmueble de la CALLE001 NUM005 adjudicado a la recurrente se aplicó el valor fijado por el perito tercero que ascendió a 257.117,35 euros.

Se imputaron rendimientos de capital mobiliario por la diferencia entre este valor y el valor de las participaciones de la recurrente antes de la ampliación derivada de la simulación negocial con el resultado de 190.967,35 euros.

## Sexto.

Normas y jurisprudencia aplicables sobre la simulación y de la prueba de las presunciones en el ámbito tributario.

El artículo 16 de la Ley 58/2003 establece:

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.

En cuanto a los requisitos jurisprudenciales sobre la simulación, en la sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 29 de junio de 2011, casación 4499/07, con carácter general y contraponiendo a la simulación la economía de opción, afirma:

Administración de Justicia

"La calificación (actual artículo 13) constituye la actividad administrativa de determinación de la verdadera y sustantiva naturaleza jurídica de un hecho, acto o negocio, dejando para ello al margen la forma o denominación que los interesados le hayan dado y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Se trata de una operación estrechamente relacionada con la interpretación de la Ley dirigida a determinar si un determinado supuesto se corresponde con la hipótesis normativa en la que consiste un hecho imponible.

Sin embargo el artículo 25 de la Ley General Tributaria, tras la reforma de 1995, recogió además una norma expresa sobre la simulación que no existía en la redacción originaria, dando por supuesta su noción, al señalar que "en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados"

Esta norma aparece ahora recogida en el artículo 16 de la nueva ley General Tributaria .

La simulación se suele explicar como la discordancia consciente y querida por las partes entre la voluntad interna y la voluntad declarada. Cuando las partes se ponen de acuerdo para presentar a terceros un negocio que nunca quisieron se habla de simulación absoluta y si encubren un negocio distinto al realmente querido de simulación relativa.

En el polo opuesto a la evasión fiscal se encuentra la llamada economía de opción, que como señalábamos en la sentencia de 15 de Julio de 2002 sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto pasivo posibilidades de actuación, todas igualmente legítimas, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas."

También el fundamento de derecho quinto de la sentencia de 6 de octubre de 2010, recurso 4549/05, dictada por la misma Sección del Alto Tribunal, que enlaza la simulación con la prueba de las presunciones y afirma que:

"en el ámbito tributario, dice el artículo 25 de la LGT que "en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las normas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados". Lo que quiere decir que si se probase la simulación a efectos fiscales se debe prescindir de la apariencia ficticia o engañosa carente de causa y urdida con finalidad ajena al negocio que se finge y gravar el hecho que efectivamente Administración de Justicia hayan realizado las partes. Dadas las grandes dificultades que encierra la prueba plena de la simulación en los negocios, por el natural empeño que ponen las partes en hacer desaparecer todos los vestigios por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, ello obliga, en la totalidad de los casos, a deducir la simulación de la prueba indirecta de las presunciones, que llevan al juzgador a la apreciación de su realidad."

E igualmente la sentencia de 26 de septiembre de 2012, recurso 5861/2009, se refiere a la simulación en los siguientes términos: "la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada", y que aquélla 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 "[tras el negocio aparente 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) (RJ 2005, 8361), FD Quinto], supuesto al que se refiere el art. 1276 del Código Civil\_ (en adelante, CC). En el ámbito tributario, la simulación se introdujo expresamente en el art. 25 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre , General Tributaria (L.G.T.), en su redacción dada por la Ley 25/1995(aplicable al supuesto de autos), precepto en virtud del cual "[el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los efectos que pudieran afectar a su validez"; y en la actualidad se recoge en el artículo 16 de la LGT de 2003, que establece que "[e]n los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes" (apartado 1), que "[l]a existencia de simulación será declarada por la Administración en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios" (apartado 2), y que "[e]n 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).

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 Administración de Justicia 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 [RJ 1990, 4092], FD Tercero].

En todo caso, aunque igualmente conocido, resulta necesario subrayar que, "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" [ 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 ) [RJ 2005, 8361], FD Quinto]; y que "la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma", de modo que "la "causa de la simulación" 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 .

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 21 de febrero de 2006 asunto C-255/02, emplea el término prácticas abusivas cuando la única finalidad de una operación es la elusión o ventaja fiscal ilegal y afirma: " 74...en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones.

75 Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, como precisó el Abogado General en el punto 89 de sus conclusiones, la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales.

76 Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho comunitario, si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva (véase la sentencia de 21 de julio de 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb, C-515/03 , Rec. p. I-0000, apartado 40).

El mismo Tribunal en la sentencia de 21 de febrero de 2008, señala: 58" Para apreciar si tales operaciones pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva, elAdministración de Justicia

órgano jurisdiccional nacional debe comprobar, primero, si el resultado que se persigue es una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a uno o varios objetivos de la Sexta Directiva y, seguidamente, si constituyó la finalidad esencial de la solución contractual adoptada."

Finalmente el Tribunal Constitucional se ha referido al concepto de simulación en el ámbito tributario en la sentencia 120/05, de 10 de mayo de 2005, según la cual "la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, Por lo demás la distinción entre negocio simulado y fraude de ley tributaria en los términos indicados, no sólo es una constante en la doctrina y en la jurisprudencia, sino que la propia normativa tributaria la ha asumido al ocuparse de una y otra figura en disposiciones diferentes ( arts. 24 y 25, respectivamente, en su versión modificada por la Ley 25/1995 ; arts. 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria ) y al reservar la posibilidad de imposición de sanciones exclusivamente para los casos de simulación."

Por otra parte y por lo que se refiere a la prueba de las presunciones, el artículo 108.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo expuesta en la sentencia Sección Segunda de la Sala Tercera de 5/05/2014, recurso 1511/13, nos recuerda que la prueba indiciaria o de presunciones, admitida en el ámbito tributario por los artículos 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963 y 108.2 de la Ley homónima 58/2003, de 17 de diciembre, puede ser válidamente utilizada si concurren los siguientes requisitos: (a) que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; (b) que exista una relación lógica entre tales hechos y la consecuencia extraída; y (c) que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica, como, para el ámbito jurisdiccional, exige de manera expresa el artículo 386.1, párrafo segundo , de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil, al señalar que "en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción ". Dicho, en otros términos, la prueba de presunciones consta de un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho baseAdministración de Justicia

que ha de estar suficientemente acreditado, del que parte la inferencia, esto es, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Puede hablarse, en tal sentido, de rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba [véanse, por todas, las sentencias emanadas de esta misma Sección los días 10 de noviembre de 2011 (casación 331/09 , FJ 6 o), 17 de noviembre de 2011(casación 3979/07 , FJ 30)8 de octubre de 2012 (casación 7067/10, FJ 2 o) y 18 de marzo de 2013 (casación 392/11 , FJ 2o)].En los mismos términos se expresa la sentencia de la misma Sala y Sección del Alto Tribunal de 17/02/2014, recurso 651/2013.

## Septimo.

Del préstamo inexistente y de la simulación negocial

Una vez analizadas las pretensiones y los argumentos jurídicos esgrimidos por la parte actora y los hechos, los razonamientos y el resultado de la regularización practicada por la Inspección, en este caso se trata de

determinar en primer lugar si hubo un préstamo por importe total de 302.673 euros a la sociedad Con-Ruc Inversiones SL por parte de sus socios integrados por la recurrente, su marido y sus dos hijos.

La Inspección a estos efectos constató los hechos siguientes: no existió contrato ni justificante del préstamo, en la cuenta de la sociedad se hicieron distintos ingresos, pero a continuación hubo salidas por casi los mismos importes en un espacio temporal muy próximo, pese a los oportunos requerimientos no se justificó el origen del dinero aparentemente prestado y tampoco se acreditó que saliera de las cuentas bancarias de los socios, los fondos se aplicaron a sufragar gastos particulares de los socios y ajenos a la actividad de la sociedad, que era una sociedad patrimonial o de mera tenencia inicialmente y desde 2008 dedicada al comercio al menor de productos derivados del petróleo suministrados por Repsol y el único justificante de las aportaciones a la sociedad por la recurrente es un documento privado emitido por su marido que era además de socio y administrador de la sociedad.

De estos hechos, aplicando la prueba de las presunciones del artículo 108.2 de la LGT, cabe inferir conforme al criterio de la lógica humana que no hubo tal préstamo, existiendo el necesario nexo entre la conclusión de que no hubo préstamo y los hechos de los que esta se dedujo.

Administración de Justicia

Y consecuentemente las operaciones de ampliación y reducción de capital basados en el mismo préstamo constituyeron simulación negocial a los efectos del artículo 16 de la LGT como los califica correctamente la Inspección.

La ampliación de capital de Con-Ruc Inversiones SL de 26/02/2010 mediante aportaciones no dinerarias de los socios consistió precisamente en la aportación de los créditos de los socios derivados del préstamo inexistente y supuso un aumento del valor de las participaciones de la sociedad solo aparente con la finalidad de aliviar la carga fiscal de los socios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Y la reducción del capital de la misma entidad de 4/10/2011 mediante entrega a tres de los socios, la recurrente y sus dos hijos, de tres inmuebles que figuraban como existencias en la contabilidad de la sociedad valorados en un importe coincidente con el del crédito, implicaba que: I) la mercantil paso a ser una sociedad unipersonal, teniendo como único socio al padre con un capital social mínimo y II) la adjudicación de los inmuebles a los socios por un valor coincidente con el del préstamo y muy inferior al valor de mercado como pudo comprobar la Inspección en el procedimiento de comprobación de valores seguido al efecto, que concluyó con la valoración efectuada por el perito tercero y reducir con ello igualmente la carga fiscal de los socios adjudicatarios de los inmuebles.

La parte actora sostiene que realmente hubo el préstamo como lo corroboran los ingresos contabilizados cuya existencia es reconocida por la Inspección y la escritura de ampliación de capital de 26/02/2010, donde consta el extracto bancario que refleja los ingresos.

Pero la recurrente olvida o no tiene en cuenta que la Inspección también comprobó que los ingresos iban acompañados de salidas de dinero de cantidades muy similares muy cercanas en el tiempo, que no se acreditó el origen de tales ingresos ni que procedieran de las cuentas de los socios y que se emplearon en gastos ajenos a la actividad de la entidad y por ello no es cierto que la Inspección niegue la existencia del préstamo sin indagar el origen del dinero.

En realidad, solo se acreditó la incorporación de los fondos a la cuenta de la sociedad con origen desconocido y tuvo su reflejo contable dando origen a un pasivo inexistente.

Respecto de la recurrente el documento privado emitido por Don Rosendo, administrador y socio de Con Ruc Inversiones SL y marido de la recurrente, relativo a las aportaciones de esta última a esta sociedad por importe total de 36.523 euros, Administración de Justicia

produjo frente a terceros los efectos limitados del artículo 1227 del Código Civil y no fue acompañado de prueba que justificase el préstamo.

Y ella misma en diligencia de 10/04/2015, documento público conforme al artículo 99.7 de la LGT, manifestó a la Inspección que no podía acreditar el préstamo y que no se correspondía con salidas en efectivo de sus cuentas, por lo que no aportó las cuentas de ejercicios anteriores. Se reconoció también que no hubo transferencias bancarias ni se conservaron justificantes de los ingresos.

La escritura pública de ampliación de capital hacía prueba frente a terceros de la fecha y de la ampliación de capital, que fue el hecho que motivó su otorgamiento, conforme al artículo 1281 del Código Civil pero no de la existencia del préstamo de los socios.

Frente a la negativa de la recurrente, las operaciones negociales basadas en el préstamo inexistente, de ampliación y reducción de capital si fueron simuladas, en la primera porque se aportó el crédito por los socios y este realmente no existía y en la segunda porque se asignó a los inmuebles adjudicados a los tres socios el mismo valor que el crédito en que consistía el préstamo inexistente, de modo que no puede tenerse en cuenta como valor de las participaciones el valor resultante de estas tras la ampliación de capital como pretende la parte actora.

La consecuencia de todo ello debe ser que esa misma simulación apreciada en los socios, en la operación de ampliación y reducción de capital de la sociedad, deba de ser apreciada también en sede sociedad, con lo que debe de confirmarse íntegramente la Resolución del TEAR en este punto concreto respecto de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011.

**Octavo.**

Por lo que respecta al resto de alegaciones de la demanda, debemos de centrarnos ahora en el incremento de la base imponible de la sociedad actora en el ejercicio 2011, en la cuantía de 246.743,63 € como consecuencia de la entrega de inmuebles a la sociedad derivada de la reducción de capital y en concreto de la determinación del valor de mercado del inmueble situado en la DIRECCION000.

Por la entidad actora se discute que se tome como valor por la administración el valor declarado y no el valor de peritación, respecto de este inmueble mientras que para los otros dos se toma como valor el de peritación.

Sin embargo, olvida la actora que el art. 135.4 LGT determina que la valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el comprobado inicialmente por la administración tributaria. De ahí que, en el caso del inmueble de la DIRECCION000, al ser la valoración de perito tercero de 112.821,78 €, la valoración del perito de la administración de 150.891 € y el valor declarado inicialmente por la actora de 125.000 €, era esta última la valoración que debía de tenerse en cuenta. Como valor de mercado por la AEAT, tal como efectivamente se hizo. En cambio, al ser otros los valores del resto de los inmuebles pudo diferir el valor tomado en consideración por la AEAT, conforme a los propios criterios que fija el art. 135. 4 LGT.

No pueden aceptarse, por otra parte, los mayores valores de adquisición de los inmuebles que se alegan por la parte actora, cuya carga de la prueba le correspondía, conforme al art. 105 LGT, sin que esa carga incumba a la administración, tal como se pretende en la demanda, por el mero hecho de alegar que se aportaron facturas de gastos en otros procedimientos tributarios ya prescritos.

Al no efectuarse alegación alguna en la demanda respecto del acuerdo sancionador, del que derivaba la liquidación impugnada, debe de ser confirmado dicho acuerdo sancionador, con lo que se desestima íntegramente el recurso y se confirma la Resolución del TEAR.

**Noveno.**

De acuerdo con lo establecido en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la entidad actora, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del mencionado artículo y teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, se fija como cifra máxima 4.000 euros más el IVA si resultara procedente, sin perjuicio de las costas que se hayan impuesto a lo largo del procedimiento.

**F A L L A M O S**

Que debemos de desestimar y desestimamos íntegramente el recurso contencioso administrativo, interpuesto por CONRUC INVERSIONES SL, representado por la Procuradora D<sup>a</sup> M<sup>a</sup> del Ángel Sanz Amaro, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 27 de noviembre de 2019, que desestimó las reclamaciones económico administrativas números NUM000 y NUM001, deducidas contra acuerdo desestimatorio de recurso de reposición, formulado contra acuerdo de liquidación, derivado de tasación pericial contradictoria, en relación al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011, y contra acuerdo desestimatorio de recurso de reposición en relación a acuerdo sancionador, derivado de la anterior liquidación, con imposición de costas a la entidad actora hasta el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0212-20 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0212-20 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.