

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088681

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 7 de diciembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 678/2019

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Provisión por insolvencias.** El criterio sostenido por la Inspección y el TEAC es claro: aplicando la figura de la simulación -no la del conflicto en la aplicación de la norma- se ha llegado a la conclusión de que se han realizado una serie de operaciones simuladas con el fin de obtener una ventaja fiscal. Afirmar la Sala que cabe apreciar la existencia de simulación cuando a lo largo del expediente se recaben pruebas que permitan cuestionar la propia realidad de las operaciones y que demuestren que éstas, al margen de la apariencia formal que presenten, forman parte de una planificación consciente y deliberada cuya finalidad consiste en perjudicar al fisco español. La conclusión a la que llega la Sala valorando en su conjunto las actuaciones realizadas, en este caso, coincide con el criterio de la Administración. Así pues, se realizaron una serie de operaciones con el único fin de crear la apariencia de que un crédito entre vinculadas, no deducible fiscalmente, se transformase en un deterioro de participaciones entre vinculadas, permitiendo así su deducibilidad. Habiéndose conseguido, de esta forma, sin duda artificiosa, convertir un crédito no deducible entre vinculadas en un deterioro en la participación de una vinculada. Por lo tanto, los negocios efectuados al final de 2010, tenían realmente como única finalidad o causa real la elusión fiscal, de forma que, bajo la apariencia de una compra de participaciones, se ocultaba una clara finalidad de elusión fiscal. De hecho, los actos posteriores demuestran claramente que no se tenía intención alguna de continuar el negocio de Home Media, por lo que la adquisición tuvo exclusivamente como finalidad eludir o disminuir la carga tributaria en perjuicio de la Hacienda Pública. Se confirma la sanción impuesta.

#### PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 12.  
Ley 58/2003 (LGT), art. 195.

#### PONENTE:

*Don Manuel Fernandez-Lomana Garcia.*

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA  
Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

### AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000678 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 11838/2019

Demandante: GIGASET COMMUNICATIONS IBERIA SL

Procurador: D<sup>a</sup>. CARMEN GARCÍA MARTÍN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

**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

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

Madrid, a siete de diciembre de dos mil veintidós.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 678/2019, seguido a instancia de GIGASET COMMUNICATIONS IBERIA SL, que comparece representada por el Procurador Dª. Carmen García Martín y asistido por Letrado, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de julio de 2019 (RG 8897/2015 y 1121/2016); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 2.018.989,50 €.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

##### **Primero.**

Con fecha 3 de septiembre de 2019, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

##### **Segundo.**

Tras varios trámites se formalizó demanda el 3 de febrero de 2020. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 17 de abril de 2020.

##### **Tercero.**

No se recibió la prueba instada. Se presentaron escritos de conclusiones los días 25 de junio y 25 de julio de 2020. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 23 de noviembre de 2022.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

##### **Primero.**

Sobre la Resolución recurrida.

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de julio de 2019 (RG 8897/2015 y 1121/2016), que desestimó el recurso interpuesto contra los Acuerdos de liquidación IS 2010 y 2011 y sanción.

Los motivos de impugnación son:

- 1.- Superación del plazo máximo de actuaciones inspectoras y prescripción -pp. 3 a 11-.
- 2.- Deducibilidad de la depreciación de cartera de GIGA HOMES -pp. 11 a 20-.
- 3.- Sanción -pp. 20 a 26-.

SEGUNDO.- Superación del plazo máximo de actuaciones inspectoras y prescripción.

A.- Entiende la recurrente que no le puedes ser imputados 7 días por haber solicitado, siéndole concedido, un plazo para formular alegaciones frente a la propuesta de liquidación y de sanción.

Consta en el acta que al recurrente se le imputaron 16 días por petición de aplazamiento el obligado tributario. Además, se imputan 7 días al haberse concedido un plazo adicional para alegaciones. Esta imputación es la que se discute. Se describe que telemáticamente se solicitó la ampliación del plazo de alegaciones y fue concedida, por lo tanto, se le imputa el periodo comprendido entre el 25 de agosto y el 1 de septiembre de 2015.

B.- El TEAC analiza el motivo en las pp. 3 a 8. En concreto, en la p.8 se razona que " formalizada el acta con fecha 6/8/2015, presentó el interesado telemáticamente con fecha 15/8/2015, una solicitud de ampliación del plazo para presentar alegaciones. El plazo de alegaciones inicialmente finalizaba el 25/8/2015, atendiendo a lo previsto en el art 48.7 de la Ley 30/1992 y en la Resolución de 17/11/2014 de la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas por la que se establece el calendario de días inhábiles en el ámbito de la Administración General del Estado para el año 2015 a efecto de cómputos de plazos, entendiéndose la ampliación solicitada automáticamente concedida en los términos establecidos en el art 91 del RGAPPGIT así como en el art. 49 de la Ley 30/1992 , por la mitad del plazo inicialmente previsto, debiéndose computar una dilación correspondiente a los días naturales que comprende la ampliación concedida, esto es, 7 días. Por tanto, teniendo en cuenta los 23 días computados por la Administración, habiéndose iniciado el procedimiento el 30/10/2014, el mismo debí finalizar el 23/10/2015, de manera que, habiéndose notificado el interesado el Acuerdo de liquidación el 10/10/2015, podemos determinar que no excedió la Inspección del plazo de 12 meses..."

C.- Esta dilación debe ser imputada al obligado tributario, pues como razona la STS de 24 de enero de 2011 (Rec. 485/2007 ). En dicha sentencia se afirma que:

- " No es contrario a la naturaleza jurídica de un eventual derecho a la prórroga de un trámite -el de alegaciones del contribuyente al acta- en el procedimiento de inspección tributaria el que su ejercicio se subordine a la ampliación también del plazo de actuación válida y eficaz de la Inspección o, lo que es lo mismo, a que no se computen los días de la prórroga para determinar la duración de esa actuación administrativa".

- " El plazo inicial de quince días previsto....para presentar el escrito de alegaciones al acta de disconformidad ni es dilación ni es "imputable" a la Administración o a quien es objeto del procedimiento de inspección, pues constituye un plazo normativamente establecido con carácter...., al establecer la duración con eficacia plena del procedimiento de inspección. Por el contrario, la prórroga de dicho plazo supone un desplazamiento temporal de la resolución del procedimiento que es "imputable" al contribuyente, en el sentido de "atribuible" por cuanto se otorga en virtud de su específica solicitud. Y así, aunque se reconozca, cuando proceda, un derecho a la prórroga, será con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento".

Y es que, como afirma el Tribunal, " si no se produjera la referida corrección automática y entendiéramos que con la solicitud de la prórroga se está ejercitando un derecho absoluto e incondicionado llegaríamos a la conclusión de que la concreta duración del procedimiento de inspección, con eficacia interruptora de la prescripción, quedaría a la decisión del contribuyente".

Doctrina reiterada por las STS de 29 de septiembre de 2011 (Rec. 3795/2008 ) y 14 de octubre de 2015 (Rec. 2796/2013 ), entre otras.

Frente a las dilaciones imputadas por no atender a los requerimientos, en las que es necesaria que la Administración motive el efecto que la tardanza en el cumplimiento ha producido en las actuaciones inspectoras; en el caso de las dilaciones por aplazamiento este, por si mismo, genera la dilación, por lo que basta con imputar la dilación y especificar el motivo de la misma para que sea imputable al contribuyente.

Por lo demás, art 91.4 del RD 1065/2007, al regular la ampliación de los plazos establece que: " La ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar". Es decir, para ampliar el plazo no es necesario dictar resolución expresa, bastando con que la Administración deje superar el plazo concedido para alegaciones sin denegar la ampliación. Disponiendo la Administración del plazo de un año y no habiéndose superado por las razones expuestas, no corresponde a la Sala juzgar la forma en que la Administración haya desarrollado la labor inspectora. El control jurisdiccional, en principio, se limita a la superación o no del plazo legal para concluir las actuaciones inspectoras.

El motivo se desestima.

### Tercero.

Deducibilidad de la depreciación de cartera de GIGA HOMES.

A.- Sobre los hechos objeto de regularización.

1.- El Grupo GIGASET inicia su actividad el 1 de octubre de 2005. Cuando SIEMENS AG segmenta su negocio en el sector de comunicaciones creando la entidad SIEMENS HOME AND OFFICE DEVICES GMBH & KO GH (SHC). Hasta el 30 de septiembre de 2008, SHC era una filial de SIEMENS AG -titular del 100% de las participaciones-

En octubre de 2008, SIEMENS AG decide vender SHC. En virtud de esta decisión GIG HOLDIN GMBH (antiguamente ARQUES VALUE DEVELOPMENT GMBH) compra el 100% de las participaciones de SHC, que posteriormente se denomina GIGASET COMMUNICATIONS GMBH, a través de la empresa intermediaria INVEST POTENZIAL GMBH. El capital de GIG HOLDIN GMBH es propiedad el 80,2% de ARQUES INDUSTRIES AG (ARQUES) y el 19,8 % de SIEMENS AG.

2.- En España, la actividad del grupo se realiza a través de GIGASET COMMUNICATIONS IBERIA, que fue constituida en Madrid con la denominación SIEMENS HOME AND OFFICE COMMUNICATION DEVICES SL. Con los cambios anteriores la entidad pasó a llamarse GIGASET COMMUNICATIONS IBERIA SL siendo adquirida por GIGASET COMMUNICATIONS GMBH, la cual a su vez es participada al 100% por GIG HOLDIN GMBH, la cual recordemos era un el 80,2% propiedad de ARQUES INDUSTRIES AG (ARQUES) y un 19,8 % propiedad de SIEMENS AG. Lo que cambia el 14 de diciembre de 2010, pues en tal fecha ARQUES INDUSTRIES AG adquiere la participación de SIEMENS, siendo por lo tanto titular del 100% de GIGASET COMMUNICATIONS GMBH y GIGASET COMMUNICATIONS IBERIA SL -p. 3 del Acuerdo de liquidación-.

En la p. 10 de la contestación de la demanda puede verse un cuadro elaborado por la Abogacía del Estado que describe correctamente la estructura del grupo en lo que nos interesa.

GIGASET COMMUNICATIONS IBERIA SL tenía dos líneas de negocio: los teléfonos inalámbricos de voz y los dispositivos domésticos de medios de comunicación que se conocen como Home Media.

3.- El 26 de octubre de 2009, ARQUES CORPORATE VALUE GMBH, participada al 100% por ARQUES INDUSTRIES AG -entonces socio de SIEMENS AG- compró el 100% de las participaciones de TECNICAS TALITEL SL -en esta compraventa no participa SIEMENS AG-. Esta sociedad había sido constituida el 2 de julio de 2009 -p. 7 del Acuerdo-. Ese mismo día se establece que el domicilio social y el administrador de la entidad pasa a ser el mismo que el de GIGASET COMMUNICATIONS IBERIA SL.

4.- También ese mismo día, se formaliza el documento Asset Purchase Agreement (APA), en virtud del cual se ceden a TECNICAS TALITEL SL los activos y empleados de GIGASET COMMUNICATIONS IBERIA SL dedicados a la rama de actividad Home Media.

5.- El 12 de noviembre de 2009, mediante escritura, se cambia el nombre de TECNICAS TALITEL SL, que pasa a denominarse GIGA HOME MEDIA SL -la rama de actividad que se dice traspasada se sigue realizando en las mismas oficinas, por los mismos empleados y con la misma estructura (p. 8 del Acuerdo).

El precio fue de 7.489.684 €. El precio no se pagó, sino que quedó a deber, como un derecho de crédito de GIGASET IBERIA frente a TALITEL (GIGA HOME MEDIA).

La Inspección destaca que como consecuencia " de esa decisión de ceder la rama de actividad HOME MEDIA a TECNICAS TALITEL, SL es que SIEMENS AG (Munich) "pierde" en esta nueva situación el 19,8% del negocio de "Home Media" de lo que podría pertenecerle a través de su participada, GIG Holding GmbH "adquiriéndolo" ARQUES Industries AG a través de su participada al 100% ARQUES Corporate".

Si tenemos en cuenta lo que antes hemos descrito resulta que la estructura del grupo pasa a ser la del gráfico que obra en la p. 11 de la contestación a la demanda.

En suma, como sostiene la Abogacía del Estado, el 14 de diciembre de 2010, el negocio de Home Media en España pertenecía a GIGA HM tanto esta como GIGASET IBERIA son filiales de ARQUES INDUSTRIES AG al 100%.

6.- El 21 de diciembre de 2010 se efectúa un contrato privado de venta denominado Share Purchase Agreement (SPA) por el cual se transmite el 100% del capital de GIGA HOME MEDIA SL (antes TECNICAS TALITEL SL) por ARQUES CORPORATE VALUE GMBH a GIGASET COMMUNICATIONS IBERIA SL. El precio de transmisión es de 1 €.

La estructura resultante se describe gráficamente en la p. 12 de la contestación a la demanda.

7.- Por último:

-GIGASET IBERIA no ha continuado con el negocio de Home Media.

-Los activos situados en GIGA MEDIA han sido vendidos a un tercero (T y TECH) el 14 de marzo de 2011, por 500.000 €.

-Sobre la base de los balances cerrados el 31 de diciembre de 2010, se desarrolla un proceso de fusión por absorción de GIGA HM de GIGASET IBERIA, que concluye con la extinción de la primera y una situación en la que el grupo deja de tener la actividad de Home Media.

9.- Para el Acuerdo de liquidación la operativa de la empresa tiene una clara finalidad fiscal, pues hay " un claro ánimo defraudatorio del contribuyente, al planificar y ejecutar una serie de operaciones (insistimos en un corto espacio de tiempo y al cierre del periodo impositivo) con las que pretende: que unos créditos frente a GIGA HOME MEDIA SL, cuyo valor de mercado es cero, y en consecuencia debería haber contabilizado el deterioro de los mismos, sin posibilidad de deducción fiscal al corresponder dicho crédito entre entidades vinculadas en virtud del artículo 12.2 del TRLIS; se conviertan en una aportación a una entidad del grupo con pérdidas (y cuyo valor de mercado es de 1 €), para de esta forma poderse los deducir fiscalmente en base al artículo 12.3 del mismo TRLIS. En conclusión, que el obligado tributario en 9 días ha pretendido convertir un deterioro de créditos frente a GIGA

HOME MEDIA SL no deducible fiscalmente de acuerdo con el apartado 2 del artículo 12 del TRLIS al ser entre entidades vinculadas; en un deterioro fiscalmente deducible amparándose en el apartado 3 del mismo artículo 12 TRLIS".

B.- En contra de lo que se dice en la demanda, por lo tanto, el criterio sostenido por la Inspección y el TEAC es bastante claro: aplicando la figura de la simulación -no la del conflicto en la aplicación de la norma- se ha llegado a la conclusión de que se han realizado una serie de operaciones simuladas con el fin de obtener una ventaja fiscal.

En efecto, el art 12.3 del TRLIS, en la redacción aplicable al caso, permitía la deducción en concepto de pérdidas por deterioro " de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen", siempre que no superen determinados límites, deducción que se permite incluso cuando estemos ante " participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil". Sin embargo, el art 12.2 del TRLIS no permitía la deducción de las pérdidas por deterioro de " las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las pérdidas basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores".

En opinión de la Administración lo que realmente existía era un crédito entre vinculadas, el cual no era deducible, el cual, mediante una serie de operaciones que se califican como simuladas, se transformó en una aportación a una entidad del grupo, lo que permitía la deducción del deterioro en los términos y con los límites del art 12.3 del TRLIS, aunque existiese vinculación.

C.- Lo primero que debemos analizar, por lo tanto, es si nos encontramos ante un supuesto de simulación o de conflicto en la aplicación de la norma (fraude de ley), la cuestión es jurídicamente relevante, pues de estimarse que estamos ante un supuesto de fraude de ley, la Inspección no habría seguido el cauce procedimental adecuado y, además, no cabría imponer sanción respecto de las conductas calificadas como fraudulentas.

1.-En la STS de 3 de julio de 2014 (Rec. 1512/2013 ), ya apuntaba el Alto Tribunal que la aplicación de la normativa relativa a la simulación o al fraude de ley no resultaba indiferente, pues en caso de que deba aplicarse esta última figura, debe seguirse el procedimiento establecido al efecto. Y, en el mismo sentido se pronunció la STS de 16 de enero de 2015 (Rec. 2945/2013 ), al afirmar que " nuestra jurisprudencia ha sido clara y tajante al afirmar que la Administración no puede practicar una liquidación como consecuencia de un fraude de ley sin, antes, declarar expresamente la existencia del mismo".

Más recientemente se han dictado las STS (dos) de 2 de julio de 2020 (Rec. 1433/2018 y 429/2018 ) y 22 de julio de 2020 (Rec.1432/2018), donde con claridad se afirma que " las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. No son, en definitiva, intercambiables".

2.- Existe un consenso generalizado en que si bien, en principio, la diferencia entre la simulación y el fraude parece sencilla, lo cierto es que, en la práctica, resulta muy difícil distinguir entre uno y otro concepto. Y, de hecho, como no ignoran las partes, no es inusual que, en nuestro Alto Tribunal, cuando se plantean estas cuestiones, la sentencia que los resuelve contenga votos particulares. Pero ello no debe ser obstáculo para que la Sala, en la medida de lo posible, trate de exponer las razones por las que, en este caso, estimamos que existe simulación.

Así, en principio y en plano teórico puede decirse que hay simulación cuando el negocio formal oculta una realidad distinta que no se corresponde con aquel, bien porque lo pretendido es la realización de un negocio distinto (simulación relativa) o porque el negocio es inexistente (simulación absoluta). En el conflicto/fraude el negocio es realmente querido, lo que ocurre es el contrato al que se acude, siendo real, es " notoriamente artificioso o impropio para la consecución del resultado obtenido" y su utilización busca, esencialmente, el "ahorro fiscal". Tanto en la simulación como en el fraude la operativa es artificiosa o impropia, pero en la simulación el negocio aparente no es el realmente querido.

Por lo tanto, en contra de lo que se dice en la demanda, la artificiosidad es una nota que concurre tanto en la simulación como en el conflicto de aplicación de la norma.

Acogiendo lo que es línea doctrinal general, la STS de 30 de mayo de 2011 (Rec. 1061/2007 ), razona que:

"El fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, ya que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento para desplegar efectos jurídicos. Si bien se trata de actos o de negocios jurídicos realizados al amparo de una norma legal dictada con una finalidad distinta (norma de cobertura) que pueden producir un resultado equivalente al del hecho o negocio constitutivo del hecho imponible, sin estar aquellos directamente gravados o gravados en menor medida. Si bien, no es absolutamente preciso que exista dicha norma de cobertura, ya que también es posible apreciar un fraude de ley intrínseco que se produce cuando el contribuyente se ampara en la letra de la ley para incumplir su finalidad

.....La simulación supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia del acto o del negocio jurídico. La simulación conlleva la ocultación de la realidad, un engaño que por su propia naturaleza ha de ser intencionado y que merece el consecuente reproche, administrativo o penal, cuando se ha realizado con la finalidad de evitar o disminuir el pago del impuesto. Se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito negocial, ya sea éste contrario

a la existencia misma del negocio (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa)".

3.- A la dificultad de diferenciar entre una y otra figura, se refiere también la STS de 30 de mayo de 2011 (Rec. 1061/2007 ), que tras describir lo que usualmente se entiende por fraude y simulación, termina por remitir a las circunstancias concurrentes en cada caso, pues "el problema surge especialmente en la simulación de la causa por su estrecha vinculación con la finalidad o propósito que las partes persiguen al celebrar un contrato. Así se considera que un contrato realizado no con el fin habitual o normal, sino para el logro de un resultado singular adolece de vicio en la causa, y al apartarse de la "causa típica" o carecer de ella merece la calificación de simulado, con simulación relativa o absoluta. Y es entonces cuando se produce la confluencia y posible superposición entre fraude de ley y simulación, que dificulta extraordinariamente su distinción, haciendo depender la consideración de una u otra figura, en cada caso concreto, de la labor de interpretación y de calificación que corresponde, primero, a la Administración tributaria y, luego, a los Tribunales".

4.- Así, al referirse a la simulación la STS (Civil) de 24 de abril de 2013 (Rec. 2108/2010 ), razona que " la simulación absoluta es cuestión atinente a la causa del negocio, que suele encuadrarse en los contratos sin causa de que habla el art 1275 del CCy en la "expresión de una causa falsa" de que habla el art 1276 del CC cuando no encubre una causa verdadera, supuesto en que se trataría de una simulación relativa". Añadiendo que " la disciplina jurídica de la causa es una de las cuestiones más oscuras.....En principio, la jurisprudencia considera como causa del negocio la función económico-social que justifica que un determinado negocio jurídico reciba la tutela y protección del ordenamiento jurídico, de modo que la causa será la misma en cada tipo de negocio jurídico. Pero esta conceptualización no permite explicar la posibilidad de que exista una causa ilícita, pues ello es incompatible con el fin típico y predeterminado de cada negocio jurídico. Es por eso que el propósito ilícito buscado por ambas partes ha sido elevado por la jurisprudencia a la categoría de causa ilícita determinante de la nulidad del contrato...cuando venga perseguido por ambas partes (o buscado por una y conocido y aceptado por la otra) y trascienda el acto jurídico como elemento determinante de la declaración de voluntad en concepto de móvil impulsivo...Por tanto, el propósito perseguido por las partes ha de ser confrontado con la función económica y social en que consiste la causa de cada negocio, de modo que si hay coincidencia, en negocio es reconocido y protegido por el ordenamiento jurídico, pero si no la hay porque el propósito que se persigue es ilícito, tal protección no se otorgará y ese propósito se eleva a la categoría de causa ilícita determinante de la nulidad de pleno derecho del negocio jurídico".

De este modo, se comprende que la STS de 24 de octubre de 2013 (Rec. 1650/2011 ), siguiendo la misma línea, afirme que " siendo la causa de los referidos [negocios] procurar la elusión fiscal", su " causa es ilícita" y la consecuencia " que los mismos no producen efectos en el ámbito tributario". Por lo que se confirma la declaración de la Sala de Instancia confirmando la existencia de simulación. Hay pues simulación cuando el propósito perseguido por las partes al celebrar el negocio es ilícito. Siendo lo esencial " descubrir el mecanismo elusivo, la verdadera intención o móvil de los intervinientes, el negocio subyacente".

En la misma línea, la STS de 25 de enero de 2017 (Rec. 1980/2013 ), afirma que "cuando la Sala de instancia sostiene que en los negocios celebrados no existen motivos económicos válidos se está afirmando que son negocios simulados pues es evidente que si la motivación económica no existe (pese a ser esencial en este tipo de negocios) hay que llegar de modo insoslayable a la conclusión de que el negocio es simulado". Es decir, el negocio no ha obedecido a otra causa que no sea la " evasión fiscal", causa claramente ilícita.

Por ello, cabe apreciar la existencia de simulación cuando a lo largo del expediente se recaben pruebas que permitan cuestionar la propia realidad de las operaciones y que demuestren que éstas, al margen de la apariencia formal que presenten, forman parte de una planificación consciente y deliberada cuya finalidad consiste en perjudicar al fisco español.

5.- Ciertamente, como apuntó la STS de 30 de mayo de 2011 (Rec. 1061/2017 ), al optar el tribunal por esta vía, la diferencia entre el fraude y la simulación es muy difícil y compleja. La STS de 24 de octubre de 2013 (Rec. 1650/2011 ), insiste en 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". No obstante, la sentencia indica que un elemento esencial a la hora de diferenciar entre las indicadas figuras es " el engaño, la ocultación" que lógicamente concurre en la simulación y no en el fraude.

Por lo tanto, un elemento que puede contribuir a diferenciar entre una u otra institución la "ocultación".

Así, la STC 120/2015 , razonó que " mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista". Añadiendo en la STC 129/2008 , añade que " el artificio, y con él el engaño, y con él la defraudación, consiste en la utilización de un tipo de negocio jurídico sin su causa propia, y sin causa alguna que no sea la elusión de impuestos".

Esta ocultación mediante el artificio y el engaño es lo que hace especialmente reprochable la simulación frente a los supuestos de fraude. Y en ello insiste la STS de 13 de diciembre de 2016 (Rec. 2211/2015 ), donde se analiza un caso en el que " la entidad...no actuó al amparo de una interpretación razonable de la norma al no buscarse con la fusión adaptar las dimensiones, capacidad productiva, características técnicas o de gestión de las

empresas a las exigencias del mercado para que fueran más rentables y eficaces, sino .....la creación de una realidad jurídica aparente que ocultaba una realidad jurídica distinta con la única finalidad de dejar de tributar lo que en Derecho le correspondía". Siendo que la causa real de los negocios realizados no era otra que " conseguir un ahorro fiscal mediante actos artificiosos sino de urdir un engaño que sirvió de pantalla para encubrir el negocio efectivamente realizado en violación de la Ley". También la STS de 22 de junio de 2016 (Rec. 3176/2014 ), que afirma existe simulación " cuanto más oculto es el mecanismo utilizado".

6.- Ahora bien, esta "ocultación" no sólo cabe apreciarla en relación con cada negocio, sino que debe ser apreciada analizando la totalidad de las operaciones realizadas, que puede englobar varios negocios. Como se desprende, entre otras, de la citada STS de 13 de diciembre de 2016 (Rec. 221/2015 ).

La STS de 24 de febrero de 2016 (Rec. 4134/2014 ), afirma "la simulación no se aprecia sobre la base de la consideración aislada del precio de una compraventa de participaciones sociales, ni tampoco porque no se acredite una específica motivación económica en la compraventa. La calificación que hace la sentencia es en contemplación del conjunto de negocios, de compraventa, financiación y fusiones, cuyos resultados, en apreciación del Tribunal "a quo", no se corresponden con la causa de auténticas enajenaciones de participaciones sociales a las que se pueda anudar, a efectos fiscales, un incremento patrimonial". Añadiendo que " la referida normativa a la que se acoge la recurrente, no puede invocarse cuando, en el conjunto de operaciones realizadas, se aprecia la figura del negocio simulado, porque, precisamente, entonces, aparece una realidad jurídica diferente de la aparentada que se sustrae a las previsiones normativas establecidas para la deducibilidad de auténticos gastos financieros. Dicho de otro modo, la sentencia de instancia no aplica limitaciones inexistentes a la deducibilidad de gastos financieros derivados de préstamos entre entidades del grupo, sino que niega la condición de verdaderos gastos financieros a los que pretende deducirse la recurrente porque los concretos préstamos y compraventas responden a una causa distinta: la remuneración u obtención de utilidades del capital mobiliario de los socios".

7.- En todo caso, para aplicar el fraude de ley debe descartarse previamente la existencia de simulación. Así, la STS de 22 de junio de 2016 (Rec. 3176/2004 ), afirma que " la simulación ha de ser descartada, con carácter previo, a la consideración del fraude de ley, y no al revés, como a veces se preconiza. Y que no es óbice para su apreciación que aquella " se haya producido e incardinado en un complejo negocial".

8.- El hecho de que los negocios hayan sido realizados ante notario o inscritos en el Registro Mercantil no impide aplicar la figura de la simulación.

Como afirma la STS de 18 de marzo de 2008 (Rec. 35/2004 ) , " los negocios jurídicos responden a necesidades de la vida real, pero la vida real no puede ser disfrazada. En nuestra opinión aquí todo ha sido irreal. Se han montado negocios jurídicos que pese, a haber sido celebrados ante notario e inscritos en el Registro Mercantil, lo que pretendían era ocultar la realidad subyacente a ellos. El cumplimiento de las formalidades legales propias de un negocio no hace a este real por ese solo hecho. Es necesario que responda a las peculiaridades que en cada caso concurren y que se den la realidad de condiciones que le hagan posible y razonable".

9.- Por lo demás, como antes dijimos, la jurisprudencia es constante que, en estos casos, al ser de difícil o imposible obtención la prueba directa, basta con la indiciaria y de ser sólidos los indicios es el obligado tributario el que tiene la carga de aportar datos que justifiquen la finalidad económica del negocio o negocios. Así, en la STS de 20 de septiembre de 2005 (Rec. 6683/2000 ), el Alto Tribunal deja claro que " para la acreditación de formas portadoras de ocultación y engaño, que se caracterizan por su no evidencia, es preciso acudir a la prueba de presunciones. La simulación negocial se mueve en el ámbito de la intención de las partes que es refractario a los medios probatorios directos" , por lo que debe acudirse a las " presunciones" que son " un medio de prueba válido". También la STS de 16 de noviembre de 2010 (Rec. 894/2009 ), tras explicar " la dificultad de la prueba de la simulación contractual, acrecentada por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad" señala "que la "doctrina de esta Sala admite como suficiente la prueba de presunciones, la cual se configura en tomo a un conjunto de indicios, que si bien tomados individualmente pueden no ser significativos, e incluso cabe que sean equívocos, sin embargo, en conjunto y en relación con las circunstancias, son reveladores de la actuación simulatoria". Concluyendo que " para poder habilitar la prueba indiciaria, no es necesarios que los hechos probados constituyan, en sí mismos, pruebas directas, ni hechos ilícitos o, de cualquier otro modo, merecedores de algún tipo de reproche desde el punto de vista jurídico. Son hechos que, por sí solos, no demuestran nada, pero que, conjuntamente constituyen una prueba".

En esta línea, la existencia o no de simulación, es una cuestión, en gran parte, de valoración de la prueba existente en cada caso. Por lo demás, como razona la STS de 26 de marzo de 2007 (Rec. 1895/2006 ), en supuestos de simulación - y esto es en el fondo lo que pretende la demandante- valorar cada negocio jurídico en forma aislada es un " error", ya que " la fuerza probatoria de la prueba indiciaria procede precisamente de la interrelación y combinación de los mismos que concurrente y se refuerzan mutuamente cuando todos ellos señalan racionalmente en una misma dirección". Añadiendo que " la fuerza convectiva de la prueba indirecta se obtiene mediante el conjunto de "los indicios probados, a su vez, por prueba directa, que en esta sede casacional no pueden ser nuevamente revisados y que no se trata del aislado análisis de cada uno de los indicios en su particularidad probatoria, que pueden ser, en sí mismos, cada uno de ellos, insuficientes a los efectos que resolvemos (porque en caso contrario

sobraría su articulación referencial) pero en conjunto arrojar, a Juicio de la Sala sentenciadora, una convicción que despega del propio análisis de cada uno de ellos en particular, ofreciendo en su totalidad una conclusión probatoria".

D.- La conclusión a la que llega la Sala valorando en su conjunto las actuaciones realizadas, en este caso, coincide con el criterio de la Administración.

En efecto, como se infiere del relato de hechos probados que hemos indicado se decidió tras la compra de TALITEL traspasar a esta entidad la actividad de Home Media, pasando a denominarse GIGA HOME MEDIA SL, por un precio de 7.489.684 €. El precio no se pagó, sino que quedó a deber, como un derecho de crédito de GIGASET IBERIA frente a TALITEL (GIGA OME MEDIA).

La actividad de Home Media, como con acierto explica la Abogacía del Estado en las pp. 14 y ss. de la demanda, no fue rentable. De modo que el crédito de GIGASET IBERIA frente a GIGA OME MEDIA se deterioró. Ahora bien, como se trataba de un crédito entre vinculadas, conforme al art 12.2 del TRLIS, el deterioro no era fiscalmente deducible.

Como el grupo había decidido prescindir de la actividad de Home Media -así se infiere del hecho de que GIGASET IBERIA no haya continuado con el negocio de Home Media y los activos situados en GIGA MEDIA hayan sido vendidos a un tercero (T y TECH) el 14 de marzo de 2011, por 500.000 €-, se realizaron una serie de operaciones con el único fin de crear la apariencia de que un crédito entre vinculadas, no deducible fiscalmente, se transformase en un deterioro de participaciones entre vinculadas, permitiendo así aplicar el art. 12.3 del TRLIS, en lugar del arte 12.2 del TRLIS.

Así, justo antes del cierre del ejercicio, el 21 de diciembre de 2010 se efectúa un contrato privado de venta denominado Share Purchase Agreement (SPA) por el cual se transmite el 100% del capital de GIGA HOME MEDIA SL (antes TECNICAS TALITEL SL) por ARQUES CORPORATE VALUE GMBH a GIGASET COMMUNICATIONS IBERIA SL. El precio de transmisión es de 1 €.

Posteriormente, sobre la base de los balances cerrados el 31 de diciembre de 2010, se desarrolla un proceso de fusión por absorción de GIGA HM de GIGASET IBERIA, que concluye con la extinción de la primera y una situación en la que el grupo deja de tener la actividad de Home Media.

Habiéndose conseguido, de esta forma, sin duda artificiosa, convertir un crédito no deducible entre vinculadas -art 12.2 TRLIS- en un deterioro en la participación de una vinculada -art 12.3 TRLIS-. Por lo tanto, los negocios efectuados al final de 2010, tenían realmente como única finalidad o causa real la elusión fiscal, de forma que, bajo la apariencia de una compra de participaciones, se ocultaba una clara finalidad de elusión fiscal. De hecho, los actos posteriores demuestran claramente que no se tenía intención alguna de continuar el negocio de Home Media, por lo que la adquisición tuvo exclusivamente como finalidad eludir o disminuir la carga tributaria en perjuicio de la Hacienda Pública.

Tiene, por lo tanto, en nuestra opinión, toda la razón el TEAC cuando afirma -p. 13- que: " El contribuyente planificó y ejecuto una serie de operaciones en un corto espacio de tiempo pretendiendo con ello que unos créditos frente a GIGA HOME MEDIA SL, cuyo valor de mercado era de 0,00 € y sin posibilidad de deducción fiscal en virtud del art 12.2 del TRLIS al tratarse de un crédito entre entidades vinculadas, se convirtieran en una portación a un entidad del grupo con pérdidas cuyo valor se mercado era de 1,00 €, para de esta forma poderse los deducir fiscalmente en base al art 12.3 TRLIS".

El motivo se desestima.

#### Cuarto.

##### Sanción.

A.- Sostiene el recurrente que el acta de disconformidad y el procedimiento sancionador se firmó e inició, respectivamente, el mismo día. Es decir, en su opinión, el procedimiento sancionador no puede iniciarse antes de que se dicte el acuerdo de liquidación.

Tiene razón el recurrente cuando afirma que se trataba de una materia controvertida y que el TS había admitido un recurso de casación para analizar la materia. Pues bien, la STS de 1 de octubre de 2020 (Rec. 2935/2019 ), sostiene que el proceder de la Administración es conforme a Derecho, por lo que no es necesario que nos detengamos más en este punto.

B.- Por lo demás, la conducta de la recurrente, tal y como hemos descrito tuvo por finalidad la elusión fiscal, por lo que concurre el elemento de tipicidad. No cabe amparar una conducta como la descrita de realización de operaciones simuladas dentro del concepto de "interpretación razonable de la norma", pues estas son claras y lo que se hizo fue simular una operación con el fin, precisamente, de eludir la aplicación de una norma clara.

El elemento subjetivo, es decir, la concurrencia de culpabilidad es claro y se analiza con detalle en las pp. 24 y ss. de la Resolución sancionadora. Sostener que el "daño" no se ha producido porque pese a ello se disponían de bases imponible negativas, sencillamente no es un argumento admisible. El tipo infractor - art 195.1 LGT-, consistente en " determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros", intencionalmente, se había consumado.

Argumenta la recurrente que no tiene culpa, pues se limitó a seguir los consejos de sus asesores fiscales y las directrices de su matriz. Ahora bien, este argumento tampoco es admisible.

En efecto, la autoría se determina por la posición de garante del infractor respecto del bien jurídico protegido. Y, en este sentido, no consta que la sociedad sancionada se haya opuesto a las decisiones de la matriz no impidiendo el resultado contrario al ordenamiento jurídico -comisión por omisión- o contribuyendo conscientemente a su resultado -comisión activa-. No vemos, por lo tanto, que el hecho de que la decisión pudiese proceder de la matriz disminuya la culpabilidad de la recurrente, sin cuya actuación consciente no se hubiesen materializado los elementos del tipo.

Tampoco cabe admitir la exención de responsabilidad del obligado tributario - intranei- y su atribución al asesor fiscal - extranei-. Al margen de que no conocemos el contenido de la relación entre asesor y cliente, lo cierto es que podrá discutirse si, como ocurre en el ámbito penal, debe imputarse algún tipo de responsabilidad al asesor fiscal cuando sea imposible la defraudación sin su concurso; pero no cabe duda de que el garante del bien jurídico protegido es el obligado tributario -en nuestro caso la sociedad- y que, por lo tanto, le es imputable la infracción a título de autor, pues sin actuación no se hubiesen cumplido los elementos de hecho integrantes del tipo.

Como hemos indicado en nuestra SAN (2ª) de 13 de diciembre de 2018 (Rec. 653/2015): " Sin perjuicio de la relación interna que pueda existir entre el asesor fiscal y su cliente..... Lo cierto es que la Sala debe traer a colación en materia sancionadora la denominada "doctrina de la ignorancia deliberada", la cual no puede eximirse a un sujeto de su responsabilidad penal [sancionadora] cuando es conocedor o tiene la obligación legal de conocer su obligación de tributar, sin que pueda sin más traspasar a su asesor fiscal la responsabilidad, de hecho, cabe que el asesor fiscal informase adecuadamente de la operación a la sociedad recurrente y pese a ello optase por hacerla - STS (2ª) de 16 de diciembre de 2013 (Rec. 1042/2013) -".

## Quinto.

Sobre las costas.

Procede imponer las costas a la parte demandante - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

## FALLO

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Dª. Carmen García Martín, en nombre y representación de GIGASET COMMUNICATIONS IBERIA SL, contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 10 de julio de 2019 (RG 8897/2015 y 1121/2016), la cual confirmamos por ser ajustadas a Derecho. Con imposición de costas a la parte demandante.

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. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Fernandez-Lomana García, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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.