

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090186

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de mayo de 2023

Sala 1.^a

R.G. 9336/2021

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Sanciones. Criterios de graduación. Ley 58/2003. Perjuicio económico para la Hacienda Pública. En relación con el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador se alega la ausencia de perjuicio económico y la inexistencia de negligencia o culpa en la conducta del obligado, quien obró de acuerdo con la Ley y conforme a la autonomía de la voluntad que rige el sistema jurídico.

Pues bien, en relación con la ausencia de perjuicio económico frente a la Hacienda pública, el criterio de graduación de dicho perjuicio económico viene previsto en el art. 187.1.b) de la Ley 58/2003 (LGT) y en referencia a dicho precepto se pronuncia la infracción prevista en el art. 191 de la misma Ley 58/2003 (LGT). Por lo tanto, entendiendo que el perjuicio económico viene producido por la ausencia de ingreso en el plazo establecido para la autoliquidación y pago de la deuda tributaria que resulta de la correcta autoliquidación del Impuesto, lo cual se produce en el supuesto actual, siendo graduada la sanción conforme a los criterios indicados y procediendo por tanto la aplicación conforme a la normativa, en el presente caso, la incidencia de la base de la sanción en el periodo reseñado y la cantidad que debió ingresarse en la adecuada autoliquidación es del 100%. El perjuicio económico, así definido por la Ley 58/2003 (LGT) en el art. 187.1.b), se determina por el cociente entre la base de la sanción y la cuantía total que se hubiera debido ingresar en la autoliquidación correspondiente al obligado tributario. En ninguna de estas magnitudes intervienen ingresos realizados por otros obligados tributarios.

Ahora bien, en aplicación de la reciente STS, de 11 de abril de 2023, recurso nº 7272/2021 (NFJ089424), a los efectos de calcular el perjuicio económico para la graduación de las sanciones previsto en el art. 187.1.b) de la Ley 58/2003 (LGT), debe utilizarse el concepto de cuota líquida, o sea, el que tome en consideración, como parte de la deuda satisfecha, el importe de los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 183, 187 y 191.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 33.

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

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En fecha 20/12/2018 se notificó al interesado, **Axy (...)**, Acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad (A02-...2) incoada durante el procedimiento de inspección iniciado en fecha 30/10/2017 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid.

El procedimiento se desarrolló con alcance general respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del periodo impositivo 2013.

Con carácter previo al inicio de actuaciones inspectoras, el interesado había presentado autoliquidación por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del el período impositivo 2013 con el siguiente detalle:

	Periodo 2013
BI General	93.605,80
BI Ahorro	17,31
BL General	92.083,41
BL Ahorro	17,31

CI Estatal	18.039,24
CI Autonómica	15.327,53
CL Estatal	17.211,24
CL Autonómica	14.499,53
Cuota Diferencial	-2.445,80
Rdt. a ingresar o devolver	-2.445,80

La regularización efectuada por Administración da lugar a la siguiente liquidación para el objeto y periodo comprobado:

	Periodo 2013
BI General	709.383,91
BI Ahorro	17,31
BL General	707.861,52
BL Ahorro	17,31
CI Estatal	201.555,72
CI Autonómica	147.104,04
CL Estatal	200.727,72
CL Autonómica	146.276,04
Cuota Diferencial	312.847,19
Rdt. a ingresar o devolver	312.847,19
Autoliquidación	-2.445,80
Cuota Acta A01	-5.570,82
Cuota del Acta	307.276,37

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se extendió con fecha 18/07/2018 acta de conformidad A01 nº ...5 por el IRPF del periodo 2013 por los ajustes con los que el obligado tributario manifestó su conformidad; y de la que resultó una cuota a ingresar por importe de 5.570,82 euros.

En la misma fecha se extendió el acta de disconformidad A02 número ...2, por el mismo impuesto y periodo, dando lugar al presente acuerdo de liquidación.

Durante los periodos objeto de comprobación la actividad realizada por obligado tributario fue "Otros contribuyentes", clasificada en el epígrafe de I.A.E(Otros) 4, fue Sin IAE/CNAE 04.

Segundo.

La regularización efectuada por la inspección, en lo que aquí nos ocupa, se basa en la operación de venta de un inmueble realizada entre la sociedad propietaria **XZ SA** y la sociedad compradora **TW SL**, participando en dicha venta como intermediario la sociedad **QR SL**, por lo que percibió una comisión.

A su vez, la sociedad **NP SL** percibió 2.000.000 de euros de **QR SL** por unos supuestos servicios prestados en la misma operación, que no era sino el exceso de la comisión real percibida por **QR SL** que había sido satisfecha por **XZ SA**.

De este modo, la inspección entiende que:

*<<El contrato ya sea verbal o escrito entre **QR S.L.** y **XZ S.A** tiene una parte cierta que es la comisión que percibió la primera de la segunda por la intervención en la operación de venta ya mencionada, pero que no se corresponde con la verdadera comisión cobrada, ya que para el exceso de los 2.000.000 euros se ha aprovechado el contrato de comisión produciéndose un supuesto claro de simulación regulado en el art.16 de la L.G.T. El mismo tratamiento hay que dar a los 13.000 euros cobrados a la Embajada de ...>>.*

En la operación efectuada entre **QR Y XZ SA** se dio el supuesto de simulación parcial, siendo cierta la parte relativa a la comisión percibida por **QR SL** por su intervención en la operación de venta del inmueble, pero el importe percibido no se correspondió con la verdadera comisión pactada y cobrada, ya que se percibió un exceso de 2.000.000.- euros que, finalmente, fue satisfecha a **NP SL** por unos supuestos servicios prestados a **QR**; constituyendo un negocio simulado en la parte relativa a esta parte de la comisión percibida.

De esta manera **XZ S.A.** satisfizo, a través del contrato de mediación suscrito con **QR S.L.**, un total de 2.000.000.- euros a **NP S.L.**, sin que se estableciesen que tipos de servicios ésta última habría prestado para percibir dicho importe ni que dicho importe provenga de la realización de servicios alguno por parte de la sociedad.

La inspección entiende que estas cantidades responden al siguiente propósito:

*<<Más bien, la finalidad del pago de 2.000.000 euros que **XZ S.A.** hizo a **NP S.L.** a través de **QR S.L.**, -y a la vista de la manifestaciones efectuadas por la propia **QR S.L.** y de las características de **NP S.L.** como empresa sin actividad,- sería que la cantidad de 2.000.000 euros pagada por **QR S.L.** a **NP S.L.** no era otra cosa que una entrega de **XZ S.A.** a los partícipes de **NP S.L.** para su reparto en la proporción de cada uno en el capital social de la empresa, es decir, 40% a **Bts** y 30% a **Cxy** y 30% a **Axy**>>.*

Tercero.

Apreciada la posible comisión de infracciones tributarias, se inició en fecha 18/07/2018 el correspondiente procedimiento sancionador por la posible comisión de la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por dejar de ingresar la deuda tributaria que hubiera correspondido de la correcta autoliquidación del impuesto.

Apreciada la culpabilidad del sujeto infractor, y calificada la infracción como MUY GRAVE, procede la imposición de una sanción del 125%, con el siguiente detalle:

	PERIODO 2013
Base de sanción	312.847,19
% sanción	125%
Importe de sanción	391.058,98
Sanción A51- ...5 (conformidad)	4.178,12
Sanción efectiva	386.880,86

El Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador se notificó al interesado en fecha 20/12/2018.

Cuarto.

Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación y el Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, interpone en fechas 15/01/2019 y 18/01/2019, respectivamente, las correspondientes reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, quien resuelve de modo acumulado en fecha 29/09/2021, con el siguiente detalle:

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

La resolución del TEAR de Madrid se notificó al interesado en fecha 15/10/2021.

Quinto.

Disconforme el interesado con la resolución del TEAR de Madrid, interpone en fecha 15/11/2021, recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central, alegando de manera sucinta las siguientes cuestiones:

- Primera: Inexistencia de simulación de los servicios prestados por la entidad **NP**, S.L. en la operación de venta del inmueble, sobre la base de que las cantidades no han sido traspasadas a los socios y que no se han cumplido los requisitos exigidos en el ámbito fiscal para la existencia de simulación, tales como el ahorro o ventaja fiscal.
- Segunda: Extralimitación en las competencias del TEAR de Madrid al declarar una simulación absoluta y no relativa como determina la inspección, siendo de aplicación el "principio del reformatio impeiuis"

- Tercera: En relación al Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador el interesado alega la ausencia de culpa o negligencia en la actuación del sujeto infractor y la ausencia de perjuicio económico.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, objeto del presente recurso de alzada, dando respuesta a las alegaciones planteadas por el interesado frente al mismo.

Tercero.

Las alegaciones planteadas por el interesado resultan idénticas a las presentadas ante este Tribunal por la entidad **NP S.L.** (RG 4023/22). Por ello, se desestiman las alegaciones del interesado, remitiendo a dicha resolución al entender que existe una simulación en la operación analizada y procede por ello atribuir a los tres partícipes de **NP SL**, en la proporción que cada uno tiene en su capital social el exceso en el importe de la comisión pagada por **XZ S.A.** a **QR S.L.** 2.000.000 euros, pues la comisión real ascendió a 560.000, más los 13.000 euros que percibió de la **EMBAJADA** de

NP S.L. se constituyó con la finalidad de traspasar dicho importe percibido a sus socios -participes en el 40%, 30 % y 30 % respectivamente-, D^a. **Bts** NIF ... (805.200 euros) y sus dos hijos D. **Axy** NIF ... (603.900 euros) y D. **Cxy** NIF ... (603.900 euros), respectivamente por el concepto de ganancia patrimonial generada e imputable al IRPF 2013 conforme establece el art. 33.1 de la Ley del IRPF, en la redacción dada por la Ley 16/2012.

*<<TERCERO.- La cuestión objeto de controversia se centra en la operación de venta del inmueble realizada entre la sociedad recurrente, **XZ SA**, propietaria del inmueble y la sociedad compradora **TW SL**, participando en dicha operación como intermediario la entidad **QR SL**, la cual percibe la comisión aquí analizada.*

*La operación de venta se efectúa en fecha .../2013 según consta en la escritura pública otorgada ante el notario D. ... de ..., con nº de protocolo ..., por importe de 14.000.000 euros mas el 21% de IVA (2.940.000 euros) y una comisión al intermediario, agente inmobiliario **QR S.L.** NIF ... del 4%, es decir 560.000 euros, entidad entre otras, a la que se encargó la venta. Sin embargo, en la factura objeto de emisión figura un importe de 2.560.000 euros.*

*El importe adicional de 2.000.000 euros percibidos por **QR SL**, son satisfechos a su vez por esta, a la entidad **NP SL**, entidad interesada, por unos supuestos servicios de intermediación prestados en la operación, que en base a la regularización efectuada por la inspección son el exceso de la comisión real percibida por **QR SL** que había sido satisfecha por **XZ SA**, con el objeto de que se hiciera entrega de ella a **NP SL**.*

*La inspección considera que se produce un supuesto de simulación parcial, considerando cierta la parte relativa a la comisión percibida por **QR SL** por su intervención en la operación de venta del inmueble, pero el importe percibido no se corresponde con la verdadera comisión pactada y cobrada, ya que se percibió un exceso de 2.000.000 euros, que finalmente fue satisfecha a **NP SL**, por unos supuestos servicios prestados a **QR**; constituyendo un negocio simulado en la parte relativa a dicha comisión. De este modo entiende la Inspección que la cantidad satisfecha no es otra cosa que la entrega de **XZ S.A.** a los partícipes de **NP SL** para su reparto en la proporción de cada uno en el capital social de la empresa, es decir, 40% a **Bts** y 30% a **Cxy** y 30% a **Axy**, teniendo la consideración para ellos de ganancias de patrimonio no derivadas de transmisión.*

La regularización se fundamenta en el artículo 16 de la LGT en cual recoge la figura de la simulación en los siguientes términos:

Artículo 16. Simulación.

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.

Por lo tanto, la simulación se caracteriza por crear una ficción con la que se enmascara la realidad, existe una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada, de forma que de esta contradicción nace un negocio que se califica de aparente. Este negocio aparente puede encubrir otro negocio (simulación relativa) o puede no encubrir otro negocio (simulación absoluta) y las partes en realidad no quisieron celebrar negocio alguno. La dificultad reside en su acreditación o prueba de la simulación, debiendo acudir a la prueba indirecta de las presunciones que exigen la existencia de uno o varios hechos básicos acreditados y un enlace entre éstos y la simulación, exigiendo este TEAC que tal enlace se da cuando concurren tres requisitos: seriedad, precisión y concordancia.

En resumen, en la simulación se pueden destacar los siguientes elementos o circunstancias: a) una declaración deliberadamente disconforme con la voluntad, b) un acuerdo simulatorio entre las partes, y c) el fin de engaño u ocultación a terceras personas.

CUARTO.- En primer lugar, el interesado alega la inexistencia de simulación y el exceso en sus competencias del TEAR de Madrid al calificar la existencia de simulación total en lugar de simulación parcial en el precio de los servicios prestados entendiéndose por tanto que se produce indefensión al interesado y que existe una falta de criterio por parte de la Administración, lo que en palabras del interesado: "evidencia que la única verdad es que se realizó una operación real y legal con un tercero no vinculado y así lo ha aceptado la inspección. De hecho, el TEAR no pone en duda el precio de la operación. Por tanto, tan sólo por este hecho deberían anularse las actas y confirmarse las liquidaciones presentadas por todos los contribuyentes afectados."

Relacionado con dicha cuestión plantea la aplicabilidad del principio de "reformatio in peius" al entender que su situación jurídica se ve agravada respecto a la declarada por el órgano inspector, al afirmar el TEAR de Madrid que la operación no tuvo lugar, señalando una vulneración de las garantías del interesado en el proceso en los siguientes términos:

No olvidemos que la calificación realizada por la Inspección se debería derivar una valoración de la operación mediante la regulación de precios de transferencia al ser partes vinculadas, pero tras esta modificación la situación del declarante se ve agravada.

La interposición de una reclamación económico-administrativa presupone la existencia y el respeto de todas las garantías procesales y no puede provocar perjuicios al contribuyente, cuanto menos, cuando la labor del Tribunal es de revisión y no de calificación de los hechos.

Alega además, defendiendo la inexistencia de simulación, que las cantidades no han sido traspasadas a los socios de la entidad y que no se ha producido un ahorro o ventaja fiscal en el conjunto de la operación realizada como consecuencia de la supuesta simulación manifestada por la inspección:

Si comparamos la tributación de lo que fue y lo que la Administración y el TEAR dicen que realmente fue, hay que comparar en los mismos términos, esto es, la situación final en la que los socios supuestamente tienen en su poder tales fondos, aunque como se ha demostrado nunca han estado en su poder.

Es evidente que una sociedad tiene un porcentaje de tributación inferior a una persona física, pero es que a esa comparación hay que añadirle el último paso y este es la tributación como rendimiento de capital mobiliario en los socios para poder obtener esos fondos.

Considera, asimismo el reclamante, que no se han tenido en cuenta las pruebas que acreditan la realización de los servicios, existiendo meros indicios por parte de la Administración.

El problema principal pasa por determinar la realidad de los servicios prestados por la presente reclamante a la entidad **XZ S.A.** o si se produce una simulación en los términos anteriormente previstos. Pues bien, a la vista de los hechos contenidos en el expediente y de las alegaciones planteadas por el interesado debemos tener en cuenta la valoración de los hechos conforme a la legislación vigente y a la doctrina establecida por el presente TEAC, quedando demostrados los siguientes extremos por parte del órgano administrativo.

- La entidad **XZ S.A.** satisfizo a la entidad **NP** la cantidad de 2.000.000 que no se corresponden con la cantidad pactada en concepto de comisión de intermediación en la venta del inmueble que aquí nos ocupa.
- El interesado no aporta prueba alguna de la prestación de servicios prestados por parte de la entidad **NP**. Además durante el procedimiento no se obtuvo la acreditación documental de los servicios prestados por los que **QR** pagó en un caso y por los **NP SL** recibió en el otro.
- La sociedad **XZ SA** es una sociedad participada al 83,35% por **Dxv** y en un 5,50% por cada uno de sus hijos **Cxy**, **Dª. Exy** y **D. Axy.**; dedicándose a la promoción inmobiliaria de edificaciones. Su administrador único era **Axy**.

- La operación analizada instrumentalizó el traspaso de 2.000.000 de euros de la sociedad obligada tributaria **XZ SA** a la sociedad **NP SL**, y de ella a sus tres socios en la proporción de su participación en el capital social; debiendo tener en cuenta la relación de parentesco existente entre el socio mayoritario y administrador único de **XZ SA** con los socios de **NP SL**, que eran su exesposa e hijos.
- **NP S.L.** no tuvo ningún empleado dado de alta en la Seguridad Social desde su constitución, no constando personal alguno a su cargo. Tampoco consta la subcontratación de servicios en el ejercicio comprobado. Se trataría de una sociedad sin actividad, y que su patrimonio se limitaba al que provino de la operación controvertida (supuesto pago de comisiones) y que fue invertido en un Fondo de Inversiones.
- La realidad de las operaciones no se acredita únicamente con la presentación de una factura, se requiere la prueba de la realidad del servicio por el cual se facturo, con aportación de la documentación que se utilizó para elaborar los informes de consultoría o los informes de asesoramiento que dice haber prestado. La empresa **NP SL**, como ya se ha dicho no contó en ningún momento con empleados por cuenta ajena, ni personal subcontratado, figurando durante 2013 únicamente en sus declaraciones los pagos satisfechos a profesionales de notaría y registro por la constitución de la sociedad. No hay prueba fidedigna de la realización de los servicios que dijo haber prestado.
- Finalmente, como señala el TEAR en su resolución:

<<No puede aceptarse el argumento según el cual no existe ninguna ventaja tributaria.

La diferencia entre el tipo de gravamen del 30% aplicado en sede de la sociedad y el tipo marginal del IRPF es muy grande. No cabe añadir a esta tributación la que sería procedente en caso de acordarse la distribución de un dividendo porque se trata de comparar supuestos de hecho reales, y no hechos con hipótesis. Además, la ventaja fiscal tal como resulta generalmente entendida consiste en la reducción de la carga fiscal o en el diferimiento de la misma. La mera posibilidad de retrasar (y por tanto controlar) una parte de la tributación, ya se considera ventaja fiscal.

Además, la comparación que propone el reclamante se hace con un tipo de gravamen de las rentas del ahorro del 27%, pero si el dividendo se hubiera acordado en 2016 el tipo de gravamen aplicable sería el 23%.

Finalmente, no puede aceptarse la alegación según la cual la Administración debería haber aplicado el régimen de las operaciones vinculadas porque este régimen parte de operaciones cuya realidad no se cuestiona.

En este caso se niega la realidad de los servicios prestados por la sociedad por lo que no es posible valorar los servicios a precio de mercado>>.

Este Tribunal estima correcta la regularización practicada por la Inspección. Así, entiende que la labor inspectora ha puesto de manifiesto una serie de presunciones de las que se deriva que los servicios de intermediación en la operación de compraventa no han sido prestados, sino que dichos servicios de intermediación nunca se han producido y la compraventa se ha negociado y formalizado desde el principio entre las entidades directamente, sin otras intervenciones. Pues bien, si realmente se hubiera prestado servicios **NP S.L.** a **XZ S.A.**, no habría sido necesario utilizar el intermediario **QR S.L.** en el pago de los 2.000.000 euros de sino que se podría haber pagado directamente por **XZ S.A.** a **NP S.L.**, pero debe tenerse en cuenta quién es el administrador de **XZ S.A.** y de **NP S.L.** y la relación existente entre los accionistas y partícipes de una y otra.

Se considera correcta la regularización efectuada por la Inspección, entendiendo por tanto la existencia de un negocio simulado.

En palabras del Tribunal Regional en la resolución que nos ocupa:

<<Por todo ello, debe confirmarse la calificación formulada por la Dependencia de Inspección: las cantidades facturadas por **NP SL** a **QR SA** son en realidad retribuciones a los socios aunque no se conoce el contenido real de los servicios prestados, es decir, no se conoce la causa real del pago de 2.000.000 euros más IVA a la sociedad y, por ello, tales ingresos se califican en los socios como ganancia patrimonial no derivada de una transmisión que debe someterse a imposición en el IRPF de los socios y debe eliminarse de la base imponible de la sociedad>>.

Se desestiman las alegaciones del interesado en los términos indicados.

QUINTO.- En segundo lugar, debemos añadir, en relación a la alegación dispuesta por el interesado sobre la extralimitación de las competencias del TEAR de Madrid en la resolución que aquí se impugna, que es la propia inspección quien en el Acuerdo de liquidación pone de manifiesto la falta de prueba sobre la realidad de los servicios prestados por la entidad interesada, de hecho en el propio Acuerdo de hace alusión a la escasez de medios materiales y humanos existentes para la realización de la actividad económica y de hecho de referencia la escasez de actividad, salvo la inversión de los 2.000.000 de euros en un Fondo de Inversión.

La empresa, como ya se ha dicho no contó en ningún momento con empleados por cuenta ajena, ni personal subcontratado, figurando durante 2013 únicamente en sus declaraciones los pagos satisfechos a profesionales de notaría y registro por la constitución de la sociedad. No hay prueba fidedigna de la realización de los servicios que dice haber prestado. Las cartas y documentación aportada por el contribuyente no reflejan más que la complejidad

de la operación de venta del inmueble, por sus características físicas y técnicas, pero en ningún momento acreditan que **NP SL** hubiera participado en la operación ni que haya realizado los pretendidos servicios complejos de consultoría, para los cuales, -más aun con la complejidad señalada-, no contaba con los medios ni materiales ni humanos para desarrollarlos.

Lo mismo cabe señalar respecto a los ingresos percibidos por servicios prestados a la embajada de No hay documentación acreditativa de la realidad de los mismos.

Además, cabe destacar que en ningún momento se niega la realización de la operación de compra venta o la intermediación sobre la misma que se considera real y adecuada, sino los servicios prestados que están valorados en 2.000.000 de euros en base a los pagos de las partes. Por ello, destacar que en ningún momento ni la inspección ni el TEAR de Madrid niegan la existencia de la operación principal.

La Inspección concluye lo siguiente en el Acuerdo de liquidación, en relación a la existencia de los servicios:

Pues bien, a la vista de la documentación que obra en el expediente, se ha de indicar que resulta justificada la existencia de simulación en base a una visión conjunta de los hechos producidos.

En contra de lo alegado por el contribuyente, todos estos indicios son más que suficientes para poder concluir que existen dudas muy razonables en cuanto a la realización efectiva de los servicios de consultoría prestados por **NP SL** a la sociedad **QR SL**, y en cuanto al importe satisfecho por **XZ SA** que excedió en 2.000.000.- de euros, la comisión normal del sector en este tipo de operaciones, y que había sido contratada con **QR SL**

Por tanto, todas las pruebas de naturaleza fáctica, y los soportes documentales aportados, apuntan a que la comisión percibida por **QR SL** por sus servicios de intermediación en la venta del inmueble de **XZ,SL**, incluía un plus, de 2000000 euros que no correspondían a servicio alguno, sino que dicho importe debía ser traspasado posteriormente a la sociedad **NP SL**, simulando el pago o contraprestación de unos supuestos servicios de consultoría prestados por esta empresa, cuyos socios eran familiares directos del socio y administrador de **XZ SA**, de donde partían los fondos.

A la vista de lo expuesto, la conclusión del análisis de estos datos, es que las pruebas aportadas y los indicios descritos hacen dudar razonablemente de que el importe satisfecho a **QR SL** por los servicios prestados a **XZ SA**, sea únicamente la retribución de los servicios prestados de intermediación, sino que incluía una cantidad que debía ser entregada al obligado tributario **NP SL** por unos servicios de consultoría cuya realidad no se ha acreditado, ni a lo largo de las actuaciones de comprobación ni con la documentación aportada en alegaciones.

Por lo que entendemos que el TEAR de Madrid no se ha extralimitado en sus funciones revisoras, basándose en todo momento en las manifestaciones del órgano inspector.

Se desestiman las alegaciones del interesado en lo que se refiere a la presente alegación.

SEXTO.- En tercer lugar, el interesado alega la ausencia de cumplimiento del deber probatorio de la Administración al entender que durante el procedimiento se han aportado todo tipo de pruebas, informes y documentos emitidos por funcionarios de otros estados los cuales han sido negados por la Administración sin explicación, tanto en lo referente a los servicios prestados por **QR**, basándose en las manifestaciones realizadas por un testigo, como en lo referente a los servicios prestados a la Embajada de ..., no citando a la misma como prueba en el proceso.

En primer lugar, debemos citar que nos encontramos ante un problema de carga de la prueba, que encuentra su base jurídica en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el cual se dispone que: en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Encontrándonos aquí ante un problema relativo a la deducibilidad de los gastos, es el interesado quien se beneficia de su deducibilidad debiendo por ello, probar los requisitos necesarios para la deducibilidad fiscal, tales como inscripción contable, correcta imputación temporal y realidad del gasto, así como afectación o relación con la actividad desarrollada por la entidad.

En este sentido se ha manifestado el presente TEAC en resoluciones de fecha 21/03/2013 (RG 3572/2010) y (RG 3611/2010) que se acogen a la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo en sentencias de fecha 20/06/2012 (nº rec 3421/210) y 26/10/2012 (nº rec 4724/2009), disponiendo que la carga de la concurrencia de los requisitos de deducibilidad recae sobre el sujeto pasivo. Este criterio ha sido reiterado por la resolución 05/11/2013 (RG 1461/2011).

Y recientemente se ha confirmado por el presente tribunal en resolución de fecha 27/10/2020 (RG 2443/2018):

La Ley General Tributaria establece en el artículo 105.1 que:

<<En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.>> Sobre este precepto se ha pronunciado tanto este Tribunal Económico- Administrativo Central, que por remisión a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2010 (RJ 2010\5991), señala en su Resolución de 24 de abril de 2013 (RG 2251/11) lo siguiente en su Fundamento de derecho Sexto:

<<Son reiterados los pronunciamientos judiciales que, en función de lo establecido en los artículos de la LGT y LIS, sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos etc. En el presente caso nos encontramos con que es el sujeto pasivo el que pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, como es el de deducirse fiscalmente unos determinados importes como gasto por lo que, con arreglo a la normativa citada y a la interpretación que de la misma han realizado los tribunales, es a dicho sujeto pasivo al que le incumbe la carga de probar que dichos pretendidos importes cumplen los requisitos normativamente establecidos como para que puedan ser considerados como gastos fiscalmente deducibles.

Constituye un consolidado criterio jurisprudencial, expuesto entre otras, en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 1 de julio de 2010 (RJ 2010\5991), que el art. 105 de la LGT, anteriormente transcrito, obliga de igual modo al contribuyente y a la Administración, de manera que a la Inspección de Tributos le corresponde probar "los hechos en que descansa la liquidación impugnada", "sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos", "convirtiendo aquella en una probatio diabólica referida a hechos negativos" (Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2000 (recurso de casación núm. 3537/1995, FD Tercero); pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración (Sentencias de 15 de febrero de 2003 -recurso de casación núm. 1302/1998, FD Séptimo-; de 5 de julio de 2007 -recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 251/2002, FD Cuarto-; de 26 de octubre de 2007 ¿recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 88/2003, FD Quinto-; y de 12 de noviembre de 2008 -recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 370/2004, FD Cuarto.1).

Señala el Tribunal Supremo en la primera de las sentencias citadas que con el aludido precepto "la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general". Y continúa el Alto Tribunal: "En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 (hoy 105) LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas. Tratándose -hemos dicho- «de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni la carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos." Se añade en la repetida sentencia que "la jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general", cuya aplicación "supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc.» [Sentencia de 23 de enero de 2008 (RJ 2008, 1119) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003), FD Cuarto; en sentido similar, Sentencia de 16 de octubre de 2008 (RJ 2009, 1553) (rec. cas. núm. 9223/2004), FD Quinto]. Así, hemos señalado que, en virtud del citado art. 114 L.G.T., correspondía al sujeto pasivo probar la efectividad y necesidad de los gastos cuya deducción se pretende [Sentencias de 19 de diciembre de 2003 (RJ 2003, 9310) (rec. cas. núm. 7409/1998), FD Sexto; de 9 de octubre de 2008 (RJ 2008, 7773) (rec. cas. núm. 1113/2005), FD Cuarto.1; de 16 de octubre de 2008, cit., FD Quinto; de 15 de diciembre de 2008 (RJ 2009, 920) (rec. cas. núm. 2397/2005), FD Tercero.3; y de 15 de mayo de 2009 (RJ 2009, 5451) (rec. cas. núm. 1428/2005), FD Cuarto.1]."

Concluye el Tribunal Supremo que "habiéndose fundado la liquidación tributaria en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, y tratándose de gastos cuya deducción pretende la sociedad recurrente, pues, es evidente que correspondía ella la carga de probar la procedencia de los mismos. ...".>> En términos similares se pronuncia este Tribunal Central al abordar la carga de la prueba en materia de gastos en el Impuesto sobre Sociedades. Así, en su Resolución de 5 de noviembre de 2013 (RG 1461/11), confirmada por SAN de 14- 07-2016 (rec. nº.117/2014), dispone lo siguiente:

<<SEGUNDO.- La primera cuestión consiste en determinar si son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades los gastos recogidos en determinadas facturas de gastos de ... SL.

A este respecto el artículo 105 de la Ley General Tributaria dispone:

"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

En consecuencia, recae sobre el propio obligado tributario la carga de probar que los gastos cuestionados resultan deducibles de acuerdo con la normativa aplicable.

En materia de gastos en general, tanto la doctrina como nuestra jurisprudencia han señalado que los requisitos fundamentales para permitir la deducción de un gasto son:

1. La justificación documental de la anotación contable.
2. La contabilización del gasto.
3. Su imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia.
4. La correlación con los ingresos del sujeto pasivo, para lo cual debe probarse además que el gasto fue real, o se corresponde con una operación efectivamente realizada.

Todo lo anterior implica que los importes considerados por el contribuyente como gasto, para que sean fiscalmente deducibles, deben de estar correlacionados con los ingresos, debiéndose probar la efectividad del gasto, prueba que, como se ha dicho, ha de aportar la propia entidad. Por otra parte, y en relación con la factura como medio de prueba, nos hemos pronunciado entre otras en resolución de 13 de mayo de 2009, reclamación 4034/2008, en resolución de 30 de septiembre de 2010, reclamación 5603/2009, o en resolución de 3 de febrero de 2010, recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio 35/2009 en la que se establecía como criterio que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su realidad.

Así, la factura y su contabilización son requisitos en principio necesarios para justificar un importe a efectos de su deducción como gasto, pero la Inspección puede exigir a los sujetos pasivos la aportación de otras pruebas complementarias. Es decir, la aportación de la factura y su contabilización como gasto supone la acreditación formal, pero tal acreditación ante la Inspección, que es en principio necesaria, no es suficiente si no va acompañada de la prueba de la efectividad del gasto y su correlación con los ingresos de la entidad.

Son reiterados los pronunciamientos judiciales que, en función de lo establecido en los artículos de la LGT y LIS, sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos etc. En el presente caso nos encontramos con que es el sujeto pasivo el que pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, como es el de deducirse fiscalmente unos determinados importes como gasto por lo que, con arreglo a la normativa citada y a la interpretación que de la misma han realizado los tribunales, es a dicho sujeto pasivo al que le incumbe la carga de probar que dichos pretendidos importes cumplen los requisitos normativamente establecidos como para que puedan ser considerados como gastos fiscalmente deducibles.

Constituye un consolidado criterio jurisprudencial, expuesto entre otras, en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 1 de julio de 2010 (RJ 2010\5991), (...)» Así, es el obligado tributario el que debe probar la existencia y realidad de las pretendidas deudas y aportar los oportunos soportes documentales y justificar su procedencia.

En el Acuerdo de liquidación en relación a las pruebas presentadas, consta la siguiente valoración de la mismas:

En contra de lo alegado, tampoco **NP SL** aporó documentación acreditativa de los servicios prestados, limitándose únicamente señalar que se trataba de servicios de consultoría. No se aporta tampoco prueba alguna del tipo de servicios de que se trataba, de los informes soporte de los mismos, o de la documentación que debería conformar el servicio por el cual se facture. Nada de esto figura en el expediente. Únicamente la sociedad emite factura a **QR SL** y a la embajada de ..., sin que dichas facturas tengan soporte real que acredite la veracidad de los servicios prestados. Además, según manifiesta **QR SL**, los servicios que de **NP SL** se habrían prestado en todo caso a **XZ SA**, y en ningún caso corresponderían a la factura emitida a **QR SL**. Tampoco hay prueba documental de los mismos.

(...)

Respecto a la credibilidad de las manifestaciones de D. ..., señalar que las mismas se produjeron en atención a los requerimientos de información efectuados a la sociedad **QR SL**, actuando en representación de la misma. Ellas se referían a los hechos en que se basaba la propuesta de regularización, y eran coherentes con los demás datos que obraban en poder de la Inspección, no atisbándose indicios de animadversión hacia la sociedad obligada tributaria, ya que aunque de sus manifestaciones se desprendiera que **QR SL**, no había recibido servicio alguno por parte de **NP SL** no pudiendo aportar por tanto, documentación alguna justificativa de los mismos, ello podría haberse rebatido por parte de **NP SL**, haciendo entrega de dichos documentos que sustentarían los servicios complejos de consultoría que dice haber realizado. Una factura sin más, no acredita la realidad de la prestación, más aún cuando se trataba de servicios que debían tener apoyo en numerosa documentación, informes y estudios previos que sirvieran de base y apoyo al análisis de las cuestiones consultadas. Además del hecho cierto de que la sociedad no disponía de medios materiales ni humanos para la prestación de dichos servicios. Las cartas aportadas respecto del carácter complejo de la operación de venta del inmueble no hacen sino reforzar la tesis de que los pretendidos servicios no pudieron prestarse sin contar con el personal cualificado que pudiera desarrollarlos.

Pues bien, nada de esto ha sido aportado, ni por la empresa QR, SL, que explicaba la ausencia de documentación en el hecho de que no se prestó servicio alguno para ella, ni por parte de la empresa supuestamente prestadora de los servicios, que tampoco aporta prueba documental suficiente que acredite dicha realidad.

En base a las aportaciones documentales del interesado, este TEAC entiende que no se ha desplegado fuerza probatoria suficiente, al entender que el problema radica en la realidad de los servicios, de modo que no hay prueba de su realización efectiva, a pesar de la aportación de la factura, debido a la falta de medios materiales y humanos de la entidad para desarrollar la misma. Conviene recordar que tal y como ha manifestado este Tribunal en resolución para la unificación de criterio de fecha 03/02/2010 (RG 0358/2009, disponible en DYCTEA), siendo doctrina reiterada del mismo, la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su realidad.

Se desestiman las alegaciones del interesado ante la falta de prueba de la veracidad de los servicios.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

Acuerda. DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada

En base a lo expuesto se desestiman las alegaciones planteadas por el interesado.

Cuarto.

Quinto.

En relación al Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador alega la ausencia de perjuicio económico y la inexistencia de negligencia o culpa en la conducta del obligado, quien obró de acuerdo con la ley y conforme a la autonomía de la voluntad que rige el sistema jurídico.

La comisión de una infracción sancionable en materia tributaria implica la concurrencia del elemento objetivo (tipificación) y el elemento subjetivo (culpabilidad).

En lo referente al primer elemento, la tipificación implica la previsión de la conducta en un precepto legal determinado, es decir, que la conducta infractora sea calificada como tal por la normativa aplicable. En el supuesto actual la infracción cometida se encuentra tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria en los siguientes términos:

<<Artículo 191. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. *La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.*

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) *Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.*

b) *Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.*

c) *Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.*

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. *La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.*

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

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

5. *Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento.*

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución.

6. *No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.*

Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria>>.

Por lo tanto, entendemos que se entiende cumplido el requisito objetivo necesario.

En lo relativo al cumplimiento del elemento subjetivo, el artículo 183 de la LGT reconoce que se consideran infracciones tributarias aquellas tipificadas como tales con cualquier grado de negligencia:

<<Artículo 183. Concepto y clases de infracciones tributarias.

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

2. *Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves.*

3. *Las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su normativa específica>>.*

Por ello son sancionables todas las conductas en las que se pruebe, para cada caso en concreto, la simple negligencia. A este respecto la concurrencia de negligencia no exige, como elemento determinante para su

apreciación, un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma como así ha manifestado el presente TEAC en reiteradas resoluciones.

En el supuesto actual la inspección considera que existe una motivación suficiente, y nosotros coincidimos, en base a la siguiente motivación en el Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador:

<<B) Aplicación al caso concreto

A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento, y de los hechos que se deducen del expediente hay que señalar que la conducta del interesado sí debe ser considerada como culpable en todo caso ya que había presentado una declaración incompleta o inexacta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2013, al incluir gastos relativos a los rendimientos del capital inmobiliario que no tuvieron consideración de deducibles y no haber declarado una ganancia de patrimonio puesta de manifiesto en ingresos en efectivo en sus cuentas bancarias.

Tampoco incluyó en su declaración la Ganancia patrimonial no derivada de transmisión, consistente en la imputación de los ingresos de la sociedad NP SL, de la que era socia, que habían sido obtenidos de la sociedad QR SL, por unos supuestos servicios prestados que no han sido acreditados.

En relación con este ajuste, el obligado tributario utilizó medios fraudulentos con la intención de reducir la tributación en el IRPF del ejercicio 2013 al considerar que dentro de los servicios de intermediación prestados por QR S.L. a XZ S. A en la operación de venta de un inmueble de su propiedad, estaba incluido un importe de 2000000.- euros, superior a la comisión real percibida por QR SL, y que posteriormente sería este importe el satisfecho a la sociedad NP SL por la prestación de unos supuestos servicios cuya realidad no ha quedado acreditada, y que sirvió para el traspaso de los fondos desde XZ SA a los socios de NP SL, en proporción a su participación en la sociedad. En este caso, el obligado tributario tenía un 30% de participación.

En la operación efectuada entre QR Y XZ SA se dio el supuesto de simulación parcial, siendo cierta la parte relativa a la comisión percibida por QR SL por su intervención en la operación de venta del inmueble, pero el importe percibido no se correspondió con la verdadera comisión pactada y cobrada, ya que se percibió un exceso de 2.000.000.- euros, que finalmente fue satisfecha a NP SL, por unos supuestos servicios prestados a QR; constituyendo un negocio simulado en la parte relativa a esta parte de la comisión percibida.

Es decir, se utilizó simulación en la operación realizada entre QR Y XZ SA, con la intención de realizar el traspaso de fondos de XZ a los socios de NP SL.

La consecuencia de la regularización realizada fue la atribución a cada uno de los tres partícipes/socios de NP SL en la proporción que cada uno participaba en el capital social, del exceso en el importe de la comisión pagada por XZ S.A. a QR S.L. que ascendió a 2.000.000 euros, (pues la comisión real ascendió a 560.000 euros,) más los 13.000 euros que percibió NP SL de la EMBAJADA de

La sociedad NP S.L. se constituyó con la finalidad de poder hacer un traspaso de fondos desde la sociedad XZ SA, a los socios de NP SL, mediante la utilización de operaciones simuladas entre terceras sociedades, inflando el importe de los servicios realmente prestados, y que estos fondos correspondientes al exceso inflado, fueran a parar a NP SL, como contraprestación por unos supuestos servicios prestados cuya realidad no ha quedado acreditada.

El esquema de la operación realizada fue el siguiente

(...)>>

En primer lugar, en base a la doctrina manifestada por el Tribunal Supremo debemos remarcar que en los casos en los que la simulación se entiende probada, es decir, una vez estimada la existencia de actos o negocios simulados, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT, procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el artículo 179.2.d) LGT, que excluye la responsabilidad, resulte operativa, tal y como se recoge en la sentencia de fecha 21/09/2020 (STS recurso nº 3130/2017), siendo reiterada por las siguientes sentencias: STS de 15-10-2020 (rec. cas. 4328/2018), STS de 20-10-2020 (rec. cas. 4786/2018), STS de 04-02-2021 (rec. cas. 6456/2019) y STS de 22-03-2021 (rec. cas. 5596/2019).

<<Estamos ya en disposición de responder a la cuestión con interés casacional que, como se sabe consiste en "aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares". La respuesta es que estimada la existencia de "actos o negocios simulados", a la vista

de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT, procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el artículo 179.2, d) LGT, que excluye la responsabilidad, resulte operativa.">>

Entiende este TEAC que una vez determinada la existencia de simulación no procede negar la existencia de dolo en la actuación del interesado, pues necesariamente la simulación implica un negocio consciente con el objetivo de lograr una ventaja o ahorro fiscal. Por ello, en el presente caso se entiende la existencia de una actitud culpable por parte del interesado, desestimando las alegaciones del mismo y dando por cumplido, a juicio de este Tribunal el elemento subjetivo necesario para la imposición de la sanción.

Sexto.

En segundo lugar, en relación a la ausencia de perjuicio económico frente a la Hacienda Pública.

Pues bien, el criterio de graduación por perjuicio económico para la Hacienda Pública viene previsto en el artículo 187.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los siguientes términos:

<<Artículo 187. Criterios de graduación de las sanciones tributarias.

1. Las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables:

(...)

b) Perjuicio económico para la Hacienda Pública.

El perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre:

1.º La base de la sanción; y

2.º La cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida.

Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes:

Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por ciento e inferior o igual al 25 por ciento, el incremento será de 10 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento, el incremento será de 15 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por ciento e inferior o igual al 75 por ciento, el incremento será de 20 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por ciento, el incremento será de 25 puntos porcentuales".

En referencia a dicho precepto se pronuncia la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT, que aquí nos ocupa, en los siguientes términos:

<<4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

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

Por lo tanto, entendiendo que el perjuicio económico viene producido por la ausencia de ingreso en el plazo establecido para la autoliquidación y pago de la deuda tributaria que resulta de la correcta autoliquidación del impuesto, lo cual se produce en el supuesto actual, siendo graduada la sanción conforme a los criterios indicados y procediendo por tanto la aplicación conforme a la normativa en los siguientes términos:

<<B) Aplicación al caso concreto

En el presente caso, la incidencia de la base de la sanción en el periodo reseñado y la cantidad que debió ingresarse en la adecuada autoliquidación es del 100%.

En el cálculo del perjuicio económico no tienen incidencia los ingresos que se hubieran sido hechos, debida o indebidamente, por otros obligados tributarios, como alega el contribuyente, que considera que el perjuicio

económico no ha existido porque la sociedad **NP SL** había realizado ingresos en concepto de Impuesto sobre Sociedades e IVA que compensaban la cuota no ingresada por el obligado tributario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del mismo ejercicio 2013.

Como se ha señalado anteriormente, el perjuicio económico, así definido por la Ley General Tributaria en el artículo 187.1.b), se determina por el cociente entre la base de la sanción y la cuantía total que se hubiera debido ingresar en la autoliquidación **correspondiente al obligado tributario**. En ninguna de estas magnitudes intervienen ingresos realizados por otros obligados tributarios.

El citado artículo 187.1.b) de la LGT determina que, cuando el perjuicio económico sea superior al 75% el incremento será de 25 puntos porcentuales; Por ello, el porcentaje inicial de la sanción del 100%, se incrementará en 25 puntos porcentuales por ser el perjuicio económico superior al 75%, ascendiendo la sanción al 125%>>

Ahora bien, acerca del criterio de graduación del perjuicio económico para la Hacienda Pública, la reciente STS de 11-04-2023 (rec. nº. 7272/2021) a tenor de la cual: "A los efectos de calcular el perjuicio económico para la graduación de las sanciones previsto en el artículo 187.1.b) LGT, debe utilizarse el concepto de cuota líquida, o sea, el que tome en consideración, como parte de la deuda satisfecha, el importe de los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados".

Tanto cuando se dictó el Acuerdo sancionador como cuando se dictó la resolución del Tribunal Regional objeto del recurso de alzada que nos ocupa no estaba vigente el criterio jurisprudencial expuesto, no obstante lo cual, en el caso concreto y a la vista del expediente, este Tribunal ha podido constatar que el porcentaje de incremento de la sanción mínima por perjuicio económico no varía respecto del aplicado por la Inspección.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas