

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092148

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de diciembre de 2023

Sala 1.^a

R.G. 5858/2020

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. Simulación societaria. Como núcleo fundamental de las alegaciones planteadas procede analizar la existencia de simulación en la interposición de la sociedad XZ SL entre D. Axy y la sociedad TW SLP.

Habida cuenta de que la simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, es obvio que la prueba de la simulación encierra una gran dificultad, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica y, por tanto, la prueba ha de basarse en presunciones que fundamenten la convicción de la existencia del negocio simulado.

Dicho esto, en el presente caso el debate surge en determinar si el D.Axy prestaba sus servicios profesionales en TW en los ejercicios objeto de reclamación, y si, por tanto, facturaba los mismos a través de la sociedad XZ, o si por el contrario XZ responde a una realidad jurídico material con una causa comercial lícita.

Respecto de la valoración de la prueba indiciaria, a juicio del Tribunal, la Inspección ha realizado un relato consistente que permite llegar a la conclusión de la interposición de la sociedad XZ en la prestación de los servicios profesionales del reclamante en la entidad TW. La Inspección ha probado suficientemente la existencia de una voluntad rectora común, que permitiría al reclamante fijar el modo retributivo más adecuado para sus intereses (y los de TW), así como la ausencia de medios materiales y humanos necesarios para la realización de la actividad de la sociedad XZ, y la obtención de unos rendimientos distintos a los que pueda generar el reclamante.

Dicho esto, una vez concluido la suficiencia probatoria por parte de la Inspección, procede al reclamante por el principio de facilidad probatoria destruir este relato lógico, pero no aporta más que una mera explicación carente de sustrato probatorio alguno y que por tanto, resulta insuficiente para destruir el relato lógico creado por la Inspección a través de la prueba indiciaria, la cual, el Tribunal considera idónea y suficiente para probar la simulación en la interposición de la sociedad XZ.

Llegado a este punto, partiendo de que la simulación ya ha sido probada por la Inspección precedentemente, el acuerdo de imposición de sanción desarrolla la justificación del elemento subjetivo, llegando a la conclusión de que no cabe otra cosa, sino actuación dolosa en el caso de simulación. Una vez estimada la existencia de simulación, como es el caso que nos ocupa, concluye el Tribunal que no cabe ampararse en el art. 179.2.d) de la Ley 58/2003 (LGT), pues estaríamos ante una contradicción al ser la simulación siempre una conducta dolosa.

Por último, respecto de la improcedencia en la cuantificación de la base de la sanción, considera el contribuyente que la base sobre la que debe cuantificarse la sanción no puede ser única y exclusivamente la totalidad de la cuota dejada de ingresar en el IRPF, sino que debe detrarse de esta la cuota de IS previamente ingresada por XZ, pues en caso contrario se estaría sancionando por el importe de una deuda tributaria previamente ingresada.

Pues bien, efectivamente, en atención a doctrina del Tribunal Supremo -véase STS, de 8 de junio de 2023, recurso nº 5002/2021 (NFJ090101)-, cuando se haya declarado la simulación de la sociedad, considerando que toda la actividad corresponde al socio y haciendo desaparecer la sociedad interpuesta a efectos de la regularización efectuada, la base de la sanción corresponderá a la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la cantidad ingresada por la sociedad declarada por la sociedad simulada, al contrario que en el caso de que se regularice por operaciones vinculadas, en los que la base de la sanción será la cantidad dejada de ingresar por la persona física. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 108,179 y 191.

Código Civil, arts. 1.275 y 1.276.

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

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 20/10/2020 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 16/07/2020 contra Resolución del Tribunal Económico y Administrativo Regional de Cataluña de fecha de 2 de junio de 2020 por el que se resuelven acumuladamente las reclamaciones económico-administrativas 08-06540-2019 y 08-06554-2019 interpuestas contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en Barcelona, como consecuencia de un procedimiento inspector de alcance general por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) ejercicio 2013 a 2016:

- Acuerdo de Liquidación derivado del **ACTA DISCONFORMIDAD_1**, por el impuesto sobre la Renta de las Personas físicas (IRPF) ejercicio 2013 a 2016 por importe de 151.434,96 euros.
- Acuerdo de imposición de sanción con origen en la propuesta sancionadora A51 78540010 relativo al IPRF ejercicios 2013 a 2016 por importe de 166.573,10 euros.

Segundo.

Se iniciaron actuaciones inspectoras frente al obligado tributario don **Axy** mediante la notificación de la comunicación de inicio el día 27/11/2017, en relación con el IRPF ejercicios 2013 a 2016 de alcance general.

En los años objeto de comprobación el reclamante ,D. **Axy**, junto con su esposa, DÑA **Bts**, son socios al 100% y administradores de la entidad **XZ S.L.** Asimismo, la sociedad **XZ S.L.** tiene una participación del 11,04% en la entidad **TW SLP** y el reclamante consta como uno de los administradores de esta última.

XZ SL se encuentra dada de alta en el epígrafe 842 del IAE "servicios financieros y contables". De acuerdo con documento aportado durante el procedimiento identificado como "*Memorandum explicativo de actividades desarrolladas*" que consta incorporado al expediente electrónico y transcrito en la página 11 y siguientes del acuerdo de liquidación, explica el reclamante que hasta el ejercicio 2012 **XZ SL** venía ejerciendo una actividad de gestión y asesoramiento tributario, contando con medios propios para el ejercicio de la actividad y realizando el reclamante tareas de supervisión. En el año 2012, se produce la integración de **XZ SL** con **TW SLP** (antiguo **QR**), aportando **XZ SL** sus clientes y facturación y quedando **XZ SL** sin medios materiales y humanos para el ejercicio de la actividad, obteniendo principalmente y casi en exclusiva rentas de **TW** en concepto de contraprestación por cesión de cartera de clientes.

Por su parte, **el reclamante** figura dado de alta como profesional en el epígrafe de IAE 741 "Economistas" y manifiesta que en los años objeto de comprobación se dedicaba en exclusiva a la docencia, realizando en **TW** las mismas tareas que venía realizando con anterioridad en **XZ**. El reclamante obtuvo en cada ejercicio objeto de esta reclamación retribuciones por parte de la sociedad **XZ S.L.** por importe de 13.200 euros, las cuáles fueron calificadas por este como rendimientos del trabajo personal.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizó acta de disconformidad **ACTA DISCONFORMIDAD_1** para los ejercicios 2013 a 2016.

En dicha propuesta de liquidación se ha procedido a regularizar en base a las siguientes circunstancias:

*Se ha concluido que se ha utilizado a la sociedad **XZ S.L.** como sociedad interpuesta para la facturación de los trabajos que realmente son realizados por D. **Axy** a la sociedad **TW S.L.P.** y a otros clientes terceros. Ello en sede del obligado tributario ha tenido como consecuencia que se le imputen como ingresos de su actividad económica las cantidades facturadas por **XZ**, teniendo en cuenta como gastos para la determinación del rendimiento neto de la actividad, aquellos gastos que en la regularización de **XZ S.L.** se concluyeron como no deducibles en la sociedad, pero sí en el socio por entender que están afectos a la actividad profesional que se le atribuye*

Derivado de esta regularización, se dictó una propuesta de **sanción por la comisión de infracción tributaria tipificada en el artículo en el artículo 191** de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria (LGT) consistente en "dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación" calificada como muy grave para los ejercicios 2013 a 2016.

Tercero.

Contra dichos acuerdos de liquidación y sanción, el recurrente interpuso ante el TEAR de Cataluña las reclamaciones económico-administrativas 08-06540-2019 y 08-06554-2019 que fueron resueltas de forma acumulada mediante las resolución de de 2 de junio de 2020 . En ella, el Tribunal acordó:

- Desestimar las reclamaciones contra el acuerdo de liquidación confirmando la existencia de simulación.
- Desestimar las reclamación contra el acuerdo sancionar confirmando la concurrencia del elemento objetivo y subjetivo.

Cuarto.

Disconforme con lo anterior, el interesado interpuso el presente recurso de alzada ordinario ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el **16/07/2020**.

El reclamante realizó, en síntesis, las siguientes alegaciones, que se desarrollan en los correspondientes fundamentos de derecho:

1.- La resolución impugnada se fundamenta en presunciones que no establecen un enlace preciso y directo entre los hechos demostrados y el hecho que se pretende deducir:

El reclamante rebate los indicios utilizados por la Inspección para probar la simulación, llegando a la conclusión de que esta concatenación de indicios no guarda una relación directa con los hechos que pretende probar la Inspección, esto es, la interposición de la sociedad **XZ S.L.**

Sostiene que no prestó servicios profesionales a **TW** ni a ningún otro cliente durante los ejercicios 2013-2016, puesto que él, en ese periodo de tiempo, se dedicaba, en exclusiva, a la docencia universitaria, y que las rentas obtenidas por la entidad **XZ S.L.** durante el referido periodo, lo fueron en concepto de contraprestación por la transmisión de la cartera de clientes de **XZ SL** a favor de **TW**, efectuada en 2012.

Por consiguiente, aún en el caso de que la Inspección considerase que hay que transparentar las rentas de la sociedad **XZ** al reclamante, dicha imputación debería efectuarse al ejercicio 2012, en concepto de ganancia patrimonial por transmisión de cartera de clientes, el cuál se encontraba prescrito en el momento de inicio del procedimiento inspector.

2.- Improcedencia de la sanción impuesta por ausencia de culpabilidad en el obligado tributario:

El reclamante alega que la culpabilidad se fundamenta en base al resultado obtenido, sin que el elemento subjetivo se encuentre debidamente motivado. Además concurre eximentas de responsabilidad por interpretación razonable de la norma.

3.- Subsidiariamente, improcedencia en el cálculo de la base de la sanción:

En el supuesto en que este Tribunal estime la existencia de simulación y la procedencia en la imposición de sanción, la base sobre la que debe cuantificarse la sanción no puede ser única y exclusivamente la totalidad de la cuota dejada de ingresar en el IRPF, si no que debe retraerse la cuota de IS previamente ingresada, pues en caso contrario se estaría sancionando por el importe de una deuda tributaria previamente ingresada.

Quinto.

En paralelo a este procedimiento, la Inspección desarrolló actuaciones de comprobación e investigación en relación con la entidad XZ S.L., por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2013 a 2016, que concluyeron con la práctica de liquidación en las que se confirma la interposición de la sociedad.

La liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades fueron objeto de reclamación económica administrativa ante el TEAR de Cataluña, que desestimó las pretensiones del reclamante en Resolución de 14 de julio de 2020.

1. Contra las resolución desestimatoria de la sociedad interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. El el TSJ de Cataluña ha dictado sentencia en fecha ... de 2022 (recurso .../2020) **confirmando que se ha simulado la realización de actividad económica por dicha sociedad para la facturación de los trabajos que realmente son realizados por D. Axy a la sociedad TW**.

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:

La conformidad a Derecho de la resolución del TEAR de Cataluña. En particular, debe pronunciarse sobre la existencia de simulación en la interposición de la sociedad.

TERCERO.- En el análisis de las cuestiones controvertidas debemos partir de que en el acta se argumenta, en resumen, lo siguiente:

a) En los años objeto de comprobación el reclamante ,D. **Axy**, junto con su esposa, DÑA **Bts**, son socios al 100% y administradores de la entidad **XZ S.L.** Asimismo, el reclamante figura como administrador de la entidad **TW SLP** y la sociedad **XZ S.L** tiene una participación en esta última del 11,04%.

b) La sociedad **XZ S.L.** declaró en los ejercicios objeto de comprobación los siguientes ingresos:

- 2013: 136.271,04 euros
- 2014: 98.551,99 euros
- 2015: 91.399,37 euros
- 2016: 105.595,29 euros

De acuerdo con la información obtenida a través del modelo 347, se desprende que **XZ S.L** tiene un cliente principal, **TW SLP**, que supone el 100% de la facturación para los ejercicio 2014 y 2015, y más del 94% para los ejercicios 2013 y 2016.

c) En cuanto a los medios personales de la sociedad **XZ S.L** , el único trabajador por cuenta ajena del que dispone la entidad en los ejercicios objeto de comprobación es **Axy**, con una retribución de 13.200 euros.

Respecto a los medios materiales, al inicio del ejercicio 2013 constan activos materiales contabilizados, si bien en contestación a requerimiento de la Inspección el reclamante manifestó en diligencia lo siguiente:

*"A enero de 2013 todos los activos que aparecen en el PDF que se adjunta ya no estaban en la sociedad por lo que debieron ser dados de baja en contabilidad, salvo las menciones hechas en relación al coche y dos motocicletas y algún equipo informático marginal, cosa que no se hizo por falta de supervisión del administrador. Insisto en que tras el traslado y venta de la cartera de clientes de **XZ** a **QR** los elementos del activo se abandonaron y/o tiraron."*

Por tanto, no constan activos materiales significativos en la sociedad para los años objeto de comprobación.

d) A la vista de estos hechos, **la Inspección concluye lo siguiente** (el subrayado es nuestro):

Se ha concluido que se ha utilizado a la sociedad **XZ S.L** como sociedad interpuesta para la facturación de los trabajos que realmente son realizados por D. **Axy** a la sociedad **TW S.L.P** y a otros clientes terceros. Ello en sede del obligado tributario ha tenido como consecuencia que se le imputen como ingresos de su actividad económica las cantidades facturadas por **XZ**, teniendo en cuenta como gastos para la determinación del rendimiento neto de la actividad, aquellos gastos que en la regularización de **XZ S.L** se concluyeron como no deducibles en la sociedad, pero sí en el socio por entender que están afectos a la actividad profesional que se le atribuye.

e) Como consecuencia de los hechos mencionados, la Inspección regulariza la situación del reclamante **imputándole como ingresos de su actividad económica las cantidades facturadas por XZ**, permitiéndole la correspondiente deducción de gastos.

CUARTO.- Como **núcleo fundamental** de las alegaciones planteadas procede analizar **la existencia de simulación en la interposición de la sociedad XZ SL entre D. Axy y la sociedad TW SLP.**

La inspección recaba una serie de indicios, por los que llega a la conclusión de que la atribución de la facturación a **XZ SL** supone una simulación subjetiva de carácter relativo, pues el reclamante habría optado por canalizar la facturación de sus servicios profesionales a través de esta sociedad con el fin de eludir la progresividad del IRPF .

El reclamante, por su parte, rebate estos indicios para concluir que estos no guardan una relación precisa y directa con los hechos que pretende probar la Inspección, esto es, la interposición de la sociedad **XZ S.L** entre este y la sociedad a la que supuestamente presta sus servicios profesionales **TW SLP**. En contra a lo manifestado por la

Inspección, el reclamante sostiene que no prestó servicios profesionales a **TW** ni a ningún otro cliente durante los ejercicios 2013-2016, puesto que él, en ese periodo de tiempo, se dedicaba, en exclusiva, a la docencia universitaria, y que las rentas obtenidas por la entidad **XZ S.L** lo fueron en concepto de contraprestación por la transmisión de la cartera de clientes de **XZ SL** a favor de **TW**, efectuada en 2012.

El planteamiento de la Inspección impone acudir de inicio a lo dispuesto por el **artículo 16 de la Ley 58/2003, General Tributaria**, según el cual:

1. *"En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.*
2. *La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.*
3. *En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente".*

Como ha declarado reiteradamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad en los negocios jurídicos, por el que ambas partes de común acuerdo y con el fin de obtener un resultado frente a terceros (que puede ser lícito o ilícito), dan a conocer una declaración de voluntad distinta de su querer interno. La cuestión está subsumida en el tratamiento de la causa y, en particular, en los artículos 1.275 y 1.276 del Código Civil, relativos a los contratos sin causa o celebrados con expresión de causa falsa. En la simulación, el negocio aparente no puede desplegar sus efectos, aunque sí puede producirlos el negocio encubierto o disimulado, si lo hay, y reúne todos los requisitos materiales y formales para su validez.

En su **Resolución de 15 de diciembre de 2020 (RG 4029/2017)** señala este Tribunal los siguientes elementos que deben concurrir para poder llegar a la conclusión de la existencia de simulación:

"- Por un lado, la existencia de un acuerdo simulatorio, es decir, la existencia de un acuerdo entre dos partes dotado de apariencia real.

- Por otro lado, la existencia de una finalidad de engaño, haciendo creer a los terceros en la realidad del acuerdo simulatorio en el que se contiene un negocio que no existe.

Además, de los dos citados elementos que se encuentran claramente entrecruzados se deriva la existencia de una divergencia consciente entre la voluntad declarada y la voluntad interna de las partes."

Una vez concluido que estamos ante la figura de la simulación, es necesario que la **inspección haya probado debidamente que ésta se ha producido**. En este sentido, en su sentencia de **22 de febrero de 2010 (recurso nº 1089/2005)**, la **Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo**, remitiéndose a una anterior de 20 de septiembre de 2005, recoge que:

"En el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes. Este es el sentido de la fórmula del artículo 1276 del Código Civil.

En el Derecho tributario, la Ley 25/1995 da una nueva redacción al artículo 25 de la LGT/1963, introduciendo en el Derecho Tributario la regulación de la simulación. ...

La novedad era solamente relativa, porque tradicionalmente, en nuestro ordenamiento jurídico existía el principio de la calificación, incorporado en la legislación del antiguo Impuesto de Derechos Reales ..., de donde pasó a la LGT/1963 como exigencias incorporadas a los artículos 25 y 28.2 LGT/1963. ...

En cualquier caso, para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración Tributaria.

Así lo reconoce la propia resolución del TEARR originariamente impugnada cuando afirma (fundamento jurídico octavo) que "de acuerdo con los artículos 114 y siguientes de la Ley General Tributaria [LGT/1963] y 1214 del CC, la existencia de simulación es un hecho cuya carga de la prueba pesa sobre quien la afirma. En efecto, las cuestiones de hecho se imponen sobre las de derecho y <<la causa simulandi>> debe acreditarla quien la alega, en este caso la Administración tributaria".

La simulación o el negocio jurídico simulado tiene, por tanto, un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia. En este sentido se ha pronunciado tanto la doctrina de esta Sala (Cfr. SSTs de 7 de noviembre de 1998, 2 de noviembre de 2002, 11 de mayo y 25 de octubre de 2004 y 7 de junio de 2005) como, sobre todo, la de la Sala 1ª de este Alto Tribunal, señalando que "El resultado de esa valoración es como se tiene declarado por la jurisprudencia (sentencias de 10 de julio de 2002, la de 3 de octubre de 2002 y 2 de febrero 21 de julio y 25 de septiembre de 2003, por solo citar algunas de las más recientes), una cuestión de

hecho, y su constatación es facultad de los Tribunales de instancia y no es revisable en casación salvo que se demuestre que es ilógica. ...

A estos efectos, debe tenerse en cuenta, como señala el Abogado del Estado, que la mencionada clase de pruebas indiciarias o de presunciones no sólo son idóneas sino que son, incluso, necesarias y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación, especialmente en lo que se refiere al elemento subjetivo que la integra."

Habida cuenta de que la simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, es obvio que **la prueba de la simulación encierra una gran dificultad**, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica y, por tanto, la prueba ha de basarse en **presunciones** que fundamenten la convicción de la existencia del negocio simulado.

En este sentido, **la sentencia de la misma Sala de 11 de febrero de 2005**, tras poner de manifiesto 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 torno 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."

La misma Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de mayo de 2010, advierte que:

"A estos efectos debe tenerse en cuenta, como señala el Abogado del estado, que la mencionada clase de **pruebas indiciarias o de presunciones no sólo son idóneas sino que son, incluso, necesarias y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación, especialmente en lo que se refiere al elemento subjetivo que la integra**".

A estos efectos, el **artículo 108 de la Ley 58/2003**, General Tributaria, bajo el epígrafe 'Presunciones en materia tributaria', dispone que:

1. "Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba.
2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

A esta cuestión se refiere expresamente, a efectos de determinar la existencia de simulación, la **Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 25 de noviembre de 2019, dictada en el recurso de casación 874/2017**, cuando determina (la negrita es de este TEAC):

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

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

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

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

- La presunción es una prueba por indicios en la que el criterio humano, al igual que ocurre en el campo de las presunciones legales, parte de un hecho conocido para llegar a demostrar el desconocido, exigiendo una actividad intelectual que demuestre el enlace preciso y directo existente entre ambos. Y ha de aplicarse con especial cuidado y escrupulosidad, especialmente cuando trate de acreditarse a través de presunciones, por vía de deducción, el hecho imponible, base y origen de la relación jurídico tributaria. En este sentido, **tales presunciones han de reunir los siguientes requisitos:**

a) **Seriedad**, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída, que permita considerar esta en un orden lógico como extremadamente probable;

- b) **Precisión**, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse; y
- c) **Concordancia**, entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión."

QUINTO.- Visto lo anterior, en el presente caso nos encontramos ante un escenario con **tres partes**:

a) La sociedad **TW SLP (TW)** en la que el reclamante ostenta una participación desde el año 2012 a través de la sociedad **XZ S.L** y en la que, de acuerdo con la información pública de la página web de esta sociedad, el reclamante presta sus servicios profesionales (página 4 del acuerdo de liquidación):

Axy es socio y dirige el departamento de LM en la oficina de Centra su práctica en el asesoramiento fiscal, en la planificación y gestión empresarial en su vertiente fiscal y financiera y operaciones de reestructuración"

b) La sociedad **XZ S.L (XZ)**, en la que el reclamante junto con su esposa son socios al 100% y administradores. Respecto a la actividad de la sociedad en los ejercicios objetos de comprobación, el reclamante argumenta frente a la Inspección (página 11 y siguientes del acuerdo de liquidación) que la sociedad venía realizando una actividad de asesoramiento y gestión tributaria previamente a su integración en **QR** (antiguo **TW**), pero que a partir del año 2012 esta sociedad no realiza actividad alguna, y únicamente es retribuida por la aportación de una cartera de clientes a **TW**.

Tal y como se ha expuesto en los antecedentes de hecho, de acuerdo con el modelo 347, en los ejercicios objeto de comprobación le han sido imputados a **XZ** ingresos de terceros principalmente por **TW**, siendo este prácticamente su único cliente salvo por pequeñas excepciones sin importancia cuantitativa.

Del análisis de la facturación realizado por la inspección, (página 15 y siguientes del acuerdo de liquidación) resulta muy significativa la cuenta ...3 (Ingresos servicios extra). En esta cuenta se pueden observar **ingresos periódicos mensuales por importe de 7.218,85 euros hasta el ejercicio 2015 y de 6.497 euros y de 9.384,40 en el ejercicio 2016**. El concepto de cada factura es *Servicios prestados correspondientes a (mes corriente)*.

Respecto del concepto de estas facturas, el reclamante manifiesta (página 18 del acuerdo de liquidación):

"Tal y como se ha detallado en apartados anteriores y en el memorando ya aportado a la inspección, con efectos 2012, XZ transmitió su cartera de clientes y personal a QR, acordándose que XZ pasaba a ser socia de QR, aportaba 30.000 euros y además se le garantizaba a XZ un ingreso anual por la cesión de la cartera, siempre que los clientes continuaran en QR y mantuvieran o aumentaran la facturación. Las facturas recurrentes a QR son por este concepto."

Para el año 2016 manifestó: "En relación a los ingresos de QR, según ya explicado, son ingresos por cesión de cartera de clientes. El importe previsto para 2016 se esperaba inferior por caída de facturación a clientes cedidos pero finalmente se facturó más y se corrigió en los últimos meses del año."

Las no identificadas se aportan en archivo PDF. Corresponde a un antiguo cliente de XZ del que se paga la licencia del programa de contabilidad que luego se refactura"

c) Por último, se encuentra **el reclamante**, el cuál, si bien en los ejercicios objeto de comprobación ostenta la condición de administrador en **TW** y se encuentra dado de el epígrafe de IAE 741: *"Economistas, afirma ante la inspección que no realizaba actividad profesional alguna en TW, si no que se dedicaba en exclusiva a la docencia, y sus funciones se limitaban a las que venía realizando previamente a la integración, (controlar la cartera de clientes, los cobros, gestión de relaciones públicas con los clientes)."*

De la información recabada por la Inspección para los ejercicios objeto de comprobación (modelo 190 de retenciones), el reclamante tiene imputaciones como empleado por cuenta ajena de los siguientes pagadores (página 9 y siguientes del acuerdo de liquidación) que declara como rendimientos del trabajo:

- **XZ S.L**
- **JK**
- **GH**
- **NP SL**

Asimismo, el reclamante tiene durante los ejercicios comprobados las siguientes imputaciones de renta que declara como ingresos de su actividad económica (página 8 y siguientes del acuerdo de liquidación):

- **GH**
- **NP SL**
- **CCD SUCURSAL EN ESPAÑA**
- **DDF SA**
- **FFG SL**

El debate, por tanto, surge en determinar si el reclamante prestaba sus servicios profesionales en TW en los ejercicios objeto de reclamación, y si, por tanto, facturaba los mismos a través de la sociedad XZ, o si por el contrario XZ responde a una realidad jurídico material con una causa negocial lícita.

La forma de retribución a través de sociedades interpuestas de servicios profesionales tiene distinto tratamiento y carga tributaria que la retribución directa al socio, tal y como manifiesta la Inspección en el acuerdo de liquidación:

a) **Disminución del tipo marginal aplicable a las rentas derivadas de la actividad profesional.** En lugar de tributar el profesional al tipo marginal que correspondería al importe de las rentas obtenidas por la percepción directa, lo hace su sociedad al tipo del Impuesto sobre Sociedades (25-30%) más bajo que el del IRPF cuando de cantidades elevadas se trata.

b) **Desdoblamiento de la retribución del profesional/trabajador en dos fases:** la de la facturación de la sociedad interpuesta y la retribución del profesional/trabajador percibida de esta sociedad interpuesta. Este desdoblamiento permite no ajustar al verdadero valor de mercado la retribución del profesional.

c) **Compensación sin límite de todas las rentas en la base imponible.**

d) **Aplicación de deducciones existentes en el Impuesto sobre Sociedades.**

e) La facturación a través de una sociedad interpuesta supone que las retribuciones no sean objeto de retención por el pagador con el consiguiente ahorro financiero ¿temporal- al percibirse íntegras y no netas después de retención.

f) Permite el remansamiento de rentas con los que se sufragan gastos de carácter personal sin que estas rentas tributen en la persona física.

SEXTO.- Respecto de los indicios que son recabados por la Inspección para probar la simulación.

Como ya hemos adelantado, la Inspección recaba una serie de indicios con el fin de construir un relato lógico que cree el enlace preciso y directo que exige la ley y la jurisprudencia para probar la interposición de la sociedad XZ. Estos indicios vienen descritos en la página 47 y siguientes del acuerdo de liquidación y han sido igualmente expuestos por el TEAR de Cataluña. Estos indicios son los siguientes

a) Relación de dominio entre don Axy y el cliente principal de XZ SL :

"Tal y como se ha expuesto en los antecedentes de hecho, de los datos según declaración 347 de Ingresos y Pagos, podemos sacar las siguientes conclusiones:

a) XZ, con excepciones mínimas, solo factura en exclusiva a la entidad TW en los ejercicios objeto de comprobación.

b) La entidad TW le repercute a XZ SL gastos en concepto de prestación de servicios comunes y otros gastos propios del despacho profesional.

Don Axy es quien, de forma conjunta con su cónyuge Dña. Bts, poseen el control efectivo de la sociedad XZ S.L, al ser ambos titulares del total de participaciones de la entidad en un 50% cada uno, siendo además don Axy administrador de la entidad durante los ejercicios objeto de comprobación. Por otra parte, D. Axy ocupa también una posición de influencia y control sobre la entidad TW al ser uno de los administradores solidarios, desde el día 10 de febrero de 2014, junto con los otros profesionales administradores:

(...)

En lo que se refiere a la participación entre entidades, según consta en la Base de Datos de la Agencia Tributaria vía declaraciones de Impuesto sobre Sociedades, XZ SL es partícipe junto con el resto de los socios partícipes citados, en el capital social de la entidad TW SLP

(...)

Para concluir en el presente punto, tal y como se ha expuesto en los hechos, tanto en la información web de la propia entidad TW como en la información ajena procedente del currículum del señor Axy según la JK de ..., el Sr. Axy es Socio y Director del departamento de Impuestos en la delegación de ... del despacho profesional TW.

Por lo tanto, la posición que ostenta don Axy (Administrador solidario y Jefe del Departamento Fiscal en TW) respecto al cliente principal de XZ SL, es decir, que desempeña un papel fundamental en la adopción de toma de decisiones, permite afirmar que existe una voluntad rectora común entre don Axy, XZ SL y el cliente de ésta, y que, por lo tanto, es don Axy el que, como nexo de unión, pudiendo decidir, decide que los desembolsos realizados por los clientes mencionados en pago a los servicios prestados por él mismo, se cobren a través de una sociedad aprovechándose de los beneficios que esto conlleva.

(...)"

En definitiva, la **Administración prueba la existencia de una voluntad rectora entre las tres partes**, al ser administrador solidario y ostentar la condición de socio del principal cliente de **XZ**, esto es, **TW**. Esta voluntad rectora común le daría el poder de decisión para establecer el canal de retribución de sus servicios profesionales.

b) Domicilio de la actividad

"Tal y como se ha expuesto en los hechos, el domicilio fiscal de la entidad es el mismo que el domicilio fiscal y residencia habitual de don **Axy** y su cónyuge doña **Bts**, situado en **DOMICILIO_1** .

Son relevantes en el presente punto, las manifestaciones del portero del edificio en el que se ubica la dirección de la entidad, cuando los agentes de la AEAT procedieron a notificar al Sr. **Axy** la comunicación de continuación de actuaciones de fecha 25 de octubre de 2018. Recordar:

*"La conserje de la finca confirma la dirección y manifiesta que tanto el Sr. **Axy** como la Sra. **Bts**, ambos administradores de la empresa, se encuentran trabajando. Aun así, llama por el teléfono interno al piso y tras varios avisos de llamada coge el teléfono el hijo del matrimonio, el cual confirma que sus padres no están. Según la conserje el hijo tiene una edad de unos 12 años. La conserje también manifiesta que es difícil localizarlos, pues trabajan todo el día. No concreta un horario, pero es más fácil localizarlos a primera hora de la mañana, o bien a la noche".*

Finalmente, la notificación en mano al Sr. **Axy**, se lleva a cabo en las oficinas de **TW** en **DOMICILIO_2** ."

Con lo anterior queda suficientemente probado por la Inspección que el Sr. **Axy** realiza su actividad profesional en las instalaciones de **TW** al tiempo de inicio de las actuaciones inspectoras, y que el domicilio fiscal de **XZ** es el mismo que el domicilio fiscal y residencia habitual del reclamante.

c) Activos afectos a la actividad de la entidad

*"Requerida la entidad **XZ** acerca de la identificación de elementos del inmovilizado material aplicados a la actividad declarada, aporta en formato Excel la tabla de amortizaciones y realiza una manifestación al respecto. Según documento de manifestaciones aportado por Sede Electrónica el día 13 de diciembre de 2018:*

*"Como se comentó en el memorando ya aportado a la inspección, en julio de 2011 **XZ**, SL se trasladó al despacho de **QR** (Actualmente **TW**) en calidad de subarrendado tras lo cual, a final de 2011, **XZ** transmitió su cartera de clientes y su personal a **QR** a cambio de percibir una cantidad anual por dicha cesión.*

*En el traslado, **XZ** cerró las oficinas que tenía en la **DOMICILIO_3** ya que al trasladarse a **QR**, dichas oficinas ya tenían la infraestructura necesaria y por lo tanto los pocos activos que tenía **XZ** se trasladaron al domicilio social de la sociedad en la **DOMICILIO_1** y el resto se dejó en el antiguo despacho o se tiraron. La gran mayoría de activos estaban totalmente amortizados y en el caso del vehículo volvo, este se vendió en diciembre de 2016, manteniéndose la propiedad de las dos motocicletas de **XZ** que se utilizaban por sus empleados gestiones (ir al registro mercantil, visitas a las administraciones de hacienda de la AEAT de Barcelona y alrededores, Tributs de la Generalitat, Hisenda de Ayuntamiento de Barcelona, etc...)*

*A enero de 2013 todos los activos que aparecen en el PDF que se adjunta ya no estaban en la sociedad por lo que debieron ser dados de baja en contabilidad, salvo las menciones hechas en relación al coche y dos motocicletas y algún equipo informático marginal, cosa que no se hizo por falta de supervisión del administrador. Insisto en que tras el traslado y venta de la cartera de clientes de **XZ** a **QR** los elementos del activo de abandonaron y/o tiraron."*

Por otra parte, del documento Excel aportado, se tiene que la mayor parte de los activos indicados se corresponden a ejercicios anteriores y fuera del ámbito de aplicación del presente procedimiento de comprobación; estando por tanto ya amortizados a fecha de inicio del ejercicio 2013, primer ejercicio de comprobación.

*En relación con los activos objeto de amortización en los ejercicios 2013 y siguientes, se trata del **VEHICULO_1** (incluye la amortización del portabicicletas) y de una de las motocicletas alegadas durante el procedimiento.*

Del resto de elementos, cuya base de amortización no supera los 1.000 euros según el detalle aportado por la entidad, no se aporta la factura identificativa de cada inmovilizado.

En base a lo anterior, y en la valoración conjunta de los medios de prueba aportados al procedimiento, se consideran por esta Dependencia como inexistentes los posibles medios que la entidad **XZ** SL debiera tener en caso de una suficiente entidad propia, de una sociedad con patrimonio y medios propios capaces de generar rendimientos con independencia de la actividad profesional de su administrador"

La Inspección concluye que **XZ carece de los medios necesarios para tener una entidad propia y por tanto generar rendimientos distintos de los generados por el reclamante.**

d) Recursos humanos de la entidad:

*"En la línea ya expuesta, queda patente la insuficiencia de recursos humanos más allá de la actividad profesional que desempeña don **Axy**.*

*Excluyendo al Sr. **Axy**, la entidad no dispone de ningún trabajador o profesional ajeno que colabore en la actividad de la misma.*

*No en vano, la actividad declarada por la entidad de CNAE 6920 Actividades de contabilidad, teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal, así como su objeto social según estatutos que incluye el estudio y la realización de servicios profesionales en el ámbito contable, laboral y tributario y el asesoramiento empresarial en general, así como el servicio de consultoría, nos llevan a afirmar que se trata de una actividad que, si bien no precisa de un elevado volumen de activos de inmovilizado, sí precisa de un volumen en calidad y cantidad de recursos humanos, que en su caso pueden probar la existencia de una organización económica con medios materiales y humanos suficiente y con entidad propia independiente de la figura del administrador, participe y profesional don **Axy**.*

*El hecho de que no exista ningún trabajador o profesional externo en **XZ SL**, supone una prueba más y de gran peso de cara a la calificación de la misma como simulada, derivando unas rentas que son imputables de forma directa a don **Axy** y produciendo de esta forma el ahorro fiscal regularizado en la presente liquidación."*

En base a la información que obra en poder de la Administración, **el reclamante es el único trabajador cualificado para desarrollar la actividad objeto de XZ**, cuando se trata de una actividad que precisa, en general, de un gran volumen de recursos humanos.

En base a estos indicios **concluye la Inspección:**

*"En el supuesto que nos ocupa, este Órgano entiende que todos los indicios y elementos de prueba recabados en el procedimiento inspector, que se detallarán en párrafos posteriores, apuntan a una misma conclusión, es decir, la existencia de simulación en la interposición de la sociedad **XZ SL** entre don **Axy** de profesión experto fiscal y contable, y la sociedad **TW SLP**."*

SÉPTIMO.- Respecto de la valoración de la prueba indiciaria.

Una vez reproducidos en el fundamento de derecho anterior los indicios recabados por la Inspección, procede por este Tribunal concluir si la concatenación de los mismos lleva a construir un relato lógico que permita establecer un núcleo directo y preciso entre estos hechos ya probados por la Inspección, y lo que pretende probar, esto es, la simulación en la interposición de la sociedad **XZ**.

A juicio de este Tribunal, **la Inspección ha realizado un relato consistente que permite llegar a la conclusión de la interposición de la sociedad XZ en la prestación de los servicios profesionales del reclamante en la entidad TW**. La Inspección ha probado suficientemente la existencia de una voluntad rectora común, que permitiría al reclamante fijar el modo retributivo más adecuado para sus intereses (y los de **TW**), así como la ausencia de medios materiales y humanos necesarios para la realización de la actividad de la sociedad **XZ**, y la obtención de unos rendimientos distintos a los que pueda generar el reclamante.

Dicho esto, una vez concluido la suficiencia probatoria por parte de la Inspección, procede al reclamante por el **principio de facilidad probatoria** destruir este relato lógico.

El reclamante sostiene que no prestó servicios profesionales a **TW** ni a ningún otro cliente durante los ejercicios 2013-2016, puesto que él, en ese periodo de tiempo, se dedicaba, en exclusiva, a la docencia universitaria, y que las rentas obtenidas por la entidad **XZ S.L** durante el referido periodo, lo fueron en concepto de contraprestación por la transmisión de la cartera de clientes de **XZ SL** a favor de **TW** efectuada en 2012. Con el fin de justificar la existencia de dicha cartera, el reclamante narra a la Inspección la actividad que venía realizando **XZ** hasta el año 2012, y la sucesión de los distintos hechos hasta la cesión de dicha cartera a **TW** (página 11 y siguientes del acuerdo de liquidación):

*"**XZ** es una sociedad que se crea al 50% con mi esposa alrededor del año 2000. En aquella época era una sociedad inactiva. Yo trabajaba en **GGH**, empresa que abandoné en el año 2001, coincidiendo con mi contratación en la **JK** y al empezar a impartir docencia en los másteres del ... (**GHH** de la ...) como profesional.*

*Al dejar **GGH**, algunos pequeños clientes solicitan que les siga prestando mis servicios. Para ello, contrato a una autónoma que se ocupa de prestar estos servicios de gestión fiscal (básicamente prepara y presenta declaraciones de IVA, IRPF, 347, 349, Sociedades, cuentas anuales, etc...) a los clientes que lo solicitan.*

La dirección y supervisión del negocio la realizo yo cuando no tengo docencia. Básicamente me dedico a repasar la facturación (son en su mayoría iguales muy pequeñas de clientes autónomos y pymes) a verificar que los empleados reclamen cobros para evitar morosidad, etc...

Gracias al boca oreja, y a contactos que voy haciendo en los másteres que imparto, los cursos que realizo a la banca, compañías de seguro etc... me proporcionan una buena red de contactos que me preguntan si dispongo de

un despacho profesional. Siempre contesto lo mismo: que tengo un despacho tipo gestoría al cual pueden acudir si necesitan este tipo de servicios donde les atenderán.

Gracias a ello, **XZ** va creciendo en facturación y en personal (ver Excel con cuentas de ... que he podido recuperar). Tiene personal en nómina, llego a tener hasta tres personas y profesionales subcontratados (**HHJ** para temas contables, **LLM** para nóminas) y también becarios en convenio con la **JK**

Mi papel sigue siendo el mismo. Yo me dedico a la docencia en la **JK** en régimen laboral (un 25% aproximadamente de mi tiempo dedicado a ello, aporto renovación contrato de **JK**) y al ... y cursos "in company" a varias empresas que me ocupan el 60-70% de mi tiempo, dedicando el resto a tareas de supervisión y control de trabajos de la gente que trabaja en **XZ**, verificar la facturación, los cobros y sobre todo a mantener y gestionar la cartera de clientes de **XZ**, visitando a clientes, quedando con ellos para comentar cómo va todo, etc... No me dedico a presentar impuestos, en primer lugar, porque no tengo tiempo y en segundo lugar porque no me gusta y para ello ya tengo al personal de **XZ**.

XZ es un buen negocio de gestoría que hemos creado con mi esposa aprovechando mis contactos y los suyos. Ella es médico. Pese a ser administradora de **XZ**, no gestiona nada de forma activa aunque sí que también proporciona clientes para **XZ**, al igual que mi padre y hermanos que dirigen contactos que necesitan servicios de gestoría a **XZ**.

XZ a sus inicios tiene el domicilio social y de actividad en la calle **DOMICILIO_3...**, piso de mi propiedad conjuntamente con mi mujer.

Tal y como he dicho antes, al dejar **GGH** en el año 2001, y dedicarme plenamente a la docencia, **XZ** empezó a funcionar con uno o dos clientes. Ello hizo que muy pronto necesitara disponer de una oficina propia. Por ello, en septiembre de 2001, **XZ** empieza a prestar sus servicios con una persona empleada (**Cpp**) desde el despacho de la Calle **DOMICILIO_4**, . Era un despacho compartido con **Dmv**, abogada y con una sociedad actualmente inactiva llamada **JJK S.A.** El arrendamiento del despacho estaba a nombre de **Dmv** creo recordar y hacíamos unas hojas de cálculo para imputar y repartir gastos, gastos comunes, consumo de agua, etc... asumiendo **XZ** los gastos que le correspondían en base al espacio ocupado y servicios utilizados por sus empleados y subcontratados.

Unos años más tarde, cuando el contrato de arrendamiento vencía, no recuerdo exactamente la fecha, pero debió ser cerca del 2006 o 2007 (cinco de duración de contrato) ante el aumento de la renta que comunica el propietario, **XZ**, la Sra. **Dmv** y **KKL** que era quien compartía el despacho en aquel entonces, se decide trasladar las actividades a un nuevo despacho en la **DOMICILIO_5** **XZ** pasa entonces a realizar sus actividades allí con su personal y activos (mobiliario, ordenadores, programas informáticos para presentación de impuestos, etc...).

La actividad de **XZ** se sigue desarrollando en los mismos términos, con personal en nómina, profesionales subcontratados etc...

En 2011 **QR Legal** contacta con **XZ** para proponer un nuevo proyecto. **QR Legal** era una firma de abogados fundada hacía más de veinte años que prestaba servicios de carácter legal, laboral y también servicios de llevanza de contabilidad y gestión y presentación de impuestos (tres personas se dedicaban a ello en **QR**). **QR** tenía previsto trasladarse de sus oficinas en la **DOMICILIO_6** a un nuevo despacho mucho más grande en **DOMICILIO_7**. Ello provocaba unos mayores gastos de alquiler y disponer de espacio libre.

QR propuso a **XZ** trasladarse a estas nuevas oficinas compartiendo gastos. Finalmente, los socios de **XZ** acordaron el pasar a trasladar la actividad a estas nuevas oficinas y se hizo un nuevo traslado.

Por ello, pueden existir facturas en **XZ** en las que aparece la dirección de **DOMICILIO_4** original (**DOMICILIO_4**), la segunda ubicación (**DOMICILIO_5**) o bien la de **DOMICILIO_7**. En julio de 2011 se hace el traslado y a partir de entonces, **XZ** sigue trabajando con sus clientes como siempre y recibe facturas de **QR** en concepto de gastos por uso del despacho en base a la imputación pactada.

De forma bastante rápida, a finales de 2011 se negocia con **QR** la integración de **XZ** en **QR**.

Los elementos básicos de la integración son:

- **XZ** aporta su cartera de clientes y facturación a **QR** de forma íntegra con efectos enero de 2012 y se convierte en socia de **QR** (y **Axy** también de forma testimonial para cumplir con los requisitos de SLP).
- **QR** asume (se subroga) en el personal de **XZ** que pasa a estar contratado en **QR**.

El objetivo era múltiple. **QR** ya tenía contables y economistas. Al asumir la cartera de clientes incrementaba su facturación.

También permitía que **QR** pudiera pasar a aprovechar la venta cruzada: **QR** podía pasar a prestar servicios de carácter legal a los clientes aportados por **XZ** y a medio plazo pasar a asumir los servicios que prestaba **XZ** con el personal de **QR**.

XZ pasaba a ahorrarse los gastos de estructura (alquiler, etc..) y se aseguraba una rentabilidad pactada por la cesión de la cartera.

En aquella época **XZ** facturaba unos 200 mil euros y en contraprestación de la aportación de la rama de actividad (facturación, medios materiales y personal) **XZ** pasó a ser socia de **QR** (con un 11% aproximadamente) se adjunta PDF de un email en el que constan las negociaciones al respecto.

Finalmente, por un tema de sociedad profesional, parte de las acciones las suscribo yo personalmente (para que conste como socio profesional) con un porcentaje testimonial.

Dado que las acciones recibidas tienen un valor económico muy bajo y no corresponden al valor de la cartera, se pacta que XZ además de las acciones recibirá una retribución a futuro sobre la rentabilidad de la cartera aportada.

En QR, los estatutos aportados a este procedimiento, prevén que los socios (en este caso XZ) serán retribuidos por el trabajo o por los clientes aportados, siendo este último aspecto el que se retribuye en XZ (aportación de cartera de clientes de XZ). Se pacta también que Axy seguirá desempeñando las mismas funciones que venía haciendo en XZ, es decir, controlar la cartera de clientes, los cobros, gestión de relaciones públicas con los clientes para mantenerlos como tales, etc... cartera que se traslada a QR.

Dicho control que XZ realiza a través de los servicios prestados por Axy, pasa entonces a realizarse desde las oficinas de QR en DOMICILIO_7, o bien desde el domicilio social y fiscal de XZ en DOMICILIO_1 (que es también domicilio particular y profesional de Axy en su actividad docente).

En todo caso QR acepta que Axy siga con su actividad principal que es la docencia en los mismos términos que venía haciendo.

La retribución de XZ a partir de 2012 corresponde pues a la cesión de la cartera y asciende a unos 80 mil euros anuales (200 mil euros de facturación bruta para QR menos gastos de personal cedido por importe de unos 80 mil euros aproximadamente, dejan una facturación neta de 120 mil de los cuales XZ se lleva 80 mil y le quedan a QR 40 mil netos). He observado que los pagos recibidos de QR en XZ aparecen en el banco como "nómina". Realmente corresponde al pago de las facturas emitidas por la cesión de la cartera. Imagino que se hizo así para ahorrar en los gastos bancarios ya que normalmente el pago de nóminas está exento de comisión y no así el pago de facturas normales, en todo caso entiendo que es un error infantil."

El núcleo de la argumentación del reclamante consiste, por tanto, en afirmar que los ingresos que, pese a la ausencia de activos y medios propios ajenos al contrato laboral con el reclamante, percibe XZ son contraprestación por la transmisión de su cartera de clientes a TW.

No obstante, no aporta ninguna prueba que sustente esa afirmación. En el propio relato arriba reproducido se indica que "(...) en contraprestación de la aportación de la rama de actividad (facturación, medios materiales y personal) XZ pasó a ser socia de QR (con un 11% aproximadamente) se adjunta PDF de un email en el que constan las negociaciones al respecto."

Sin embargo, no hay ninguna constancia del pacto de pago diferido, durante los años sucesivos, del que parece que debería ser el principal activo de esa rama de actividad que ya se reconoce retribuida con acciones de la sociedad a la que se transmitió en bloque la actividad.

Para apoyar estos argumentos presenta el reclamante distintas pruebas documentales como son la facturación que venía percibiendo XZ hasta el ejercicio 2012 y los contratos de trabajo de empleados que pasan a ser empleados por TW cuando se produce la integración entre ambas sociedades. Además, menciona la aportación de un informe pericial realizado por un tercero independiente. Lo

Esa documentación da cuenta de que se produjo la transmisión a TW, pero no de que su retribución se corresponda con los pagos periódicos que XZ recibió en el futuro. Por otro lado, el citado informe pericial que se dice aportado no ha podido ser localizado en el expediente electrónico.

La realidad es que las pruebas aportadas por el reclamante únicamente ponen de manifiesto la existencia de actividad en XZ hasta el año 2012, y la suscripción de acciones por XZ y por el reclamante en el capital de TW.

De los documentos que constan en el expediente, no se prueba, como venimos diciendo, que el activo intangible que se debió transmitir quedara pendiente de pago, y mucho menos que sea ese pago el que se hace mensualmente los años siguientes. Ni se aporta documentación contractual que lo sustente, ni parece haberse contabilizado por la entidad adquirente deuda alguna pendiente de pago ni con XZ ni con el reclamante.

Por todo lo anterior, este Tribunal considera que el reclamante no aporta más que una mera explicación carente de sustrato probatorio alguno y que por tanto, resulta insuficiente para destruir el relato lógico creado por la Inspección a través de la prueba indiciaria, la cuál como ya hemos concluido en este mismo fundamento de derecho, consideramos idónea y suficiente para probar la simulación en la interposición de la sociedad XZ.

Por todos estos motivos, este TEAC **desestima** la alegación del reclamante, considerando suficientemente probada por parte de la Inspección la simulación en la interposición de la sociedad XZ.

OCTAVO.- Respecto a la improcedencia de la sanción impuesta por ausencia de culpabilidad en el obligado tributario:

El reclamante alega que la culpabilidad se fundamenta en base al resultado obtenido (responsabilidad objetiva), sin que el elemento subjetivo se encuentre debidamente motivado. Además no habría responsabilidad por haber realizado una interpretación razonable de la norma.

Pues bien, partiendo de que la simulación ya ha sido probada por la Inspección precedentemente, **el acuerdo de imposición de sanción desarrolla la justificación del elemento subjetivo, llegando a la conclusión**

de que no cabe otra cosa, sino actuación dolosa en el caso de simulación. Así, el acuerdo de imposición de sanción concluye, tras exponer minuciosamente todos los indicios que han llevado a la inspección a concluir que existía simulación, que (el subrayado es nuestro) :

"En el presente caso, se aprecia dolo en la conducta del obligado tributario en la medida en que el mismo ha ocultado la mayor parte de las retribuciones derivadas de sus servicios profesionales a través de una sociedad, XZ S.L, de la que es socio y administrador, haciendo figurar tales ingresos en sede de dicha sociedad, con el consiguiente ahorro fiscal que ello supone.

En el Acuerdo de liquidación correspondiente se han fundamentado debidamente el conjunto de indicios que han permitido a la Inspección concluir la simulación urdida por el obligado tributario, utilizando una sociedad de su titularidad y dotándola de apariencia para aparentar el ejercicio de una actividad por la misma cuando, en realidad, se ha demostrado que el verdadero prestador de los servicios es D. Axy. Recordar así la posición de control que ejerce el obligado tributario tanto sobre la entidad interpuesta como sobre su principal cliente, TW, donde participa indirectamente y es administrador solidario, lo que evidencia el papel fundamental que Axy ha tenido en la toma de decisiones en relación a la estructura de facturación creada. Es decir, es Axy el que, como nexo de unión, pudiendo decidir, decide que los desembolsos realizados por los clientes en pago a los servicios prestados por él mismo, se cobren a través de una sociedad, aprovechándose de los beneficios que esto conlleva.

Otros indicios a tener en cuenta son la coincidencia del domicilio fiscal de XZ y la vivienda habitual del obligado; las pruebas de que el lugar físico de trabajo del Sr. Axy son las oficinas de TW y la ausencia de medios materiales y de otros medios personales al margen del socio en sede de XZ, entre otros.

En conclusión, es evidente la existencia de dolo en la conducta del obligado tributario derivada de la utilización de la entidad interpuesta XZ para eludir la progresividad de la escala del IRPF (recordar que en la sociedad sólo tributa una pequeña parte de los ingresos reales obtenidos y a un tipo inferior al que correspondería en la persona física). Esta interposición resulta artificial a juicio de este Órgano y responde a una simulación relativa ya que la actividad que factura XZ no es prestada por la misma, sino que quien la realiza y debería de haberla declarado como ingresos de su actividad profesional es Don Axy. Como consecuencia de lo expuesto, se ha de entender que existen elementos de juicio suficientes para considerar dicha improcedente conducta como dolosa, sin que quepa achacarla a un mero error y sin que se aprecie ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 179.2 de la LGT.

SEGUNDO.- Por ello, se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar la conducta del obligado tributario. La concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria justifica la imposición de sanción."

En este punto debe traerse a colación el juicio que reiteradamente hace el TS sobre la estrecha relación entre la simulación y la culpabilidad. Así, el TS establece en el Fundamento jurídico SEGUNDO de la Sentencia 3473/2022, de 27 de septiembre, que se remite a al Fundamento Jurídico CUARTO de la STS de 7 de diciembre de 2021, pronunciada en el recurso de casación núm. 380/2020 que (la negrita y subrayado son de este TEAC) :

"En cualquier caso, la conclusión que se impone para dilucidar este recurso de casación es como sigue:

1) La simulación, sea objetiva o subjetiva, sea absoluta o relativa, al incorporar el dolo o intención entre sus elementos constitutivos -tal como esta Sala ha declarado de modo constante y reiterado, desde hace muchos años-, excluye la comisión culposa o negligente y, desde luego, el error invencible de prohibición (inconciliable con la simulación). Si la Sala a quo apreciase factores o signos en la conducta de que el sancionado actuaba en la creencia de obrar correctamente, como afirma, la única posibilidad lícita que le permitía la ley era la de recalificar los negocios examinados, abandonando su inclusión entre los simulados.

Antes al contrario, se viene a acuñar en la sentencia una especie de "simulación objetiva", en tanto se alude a "...que las sociedades constituían una simulación, en el sentido de que carecían de estructura real, también considera que no puede desprenderse de ello una conducta dolosamente elusiva". En tal expresión se declara al unísono que había sociedades que constituían una simulación (sic), es decir, que carecían de estructura real, no obstante lo cual se excluye, al mismo tiempo, que de tal estructura simulada derive una conducta dolosamente elusiva.

En la reunión de ambas afirmaciones antagónicas, la Sala sentenciadora incurre, a nuestro juicio, en una contradicción insalvable, pues o bien no hay simulación -cuya presencia no es negada por el Tribunal de instancia al calificar los hechos, de forma coincidente con el TEAR de Cataluña- o, de haberla, no puede ser tal apreciación indiferente a efectos sancionadores, ni cometerse por mera negligencia o por virtud de caso fortuito.

2) La simulación comercial -institución que proviene del Derecho privado, pero que encuentra en el Derecho tributario un terreno proclive a su aplicación dogmática (art. 16 LGT), en tanto esa simulación se oriente a la defraudación o evasión fiscal mediante un abuso de las formas jurídicas lícitas y admisibles- es

siempre dolosa si se la examina desde el punto de vista sancionador. No cabe, pues, la comisión culposa ni la fortuita o la basada en el error invencible de prohibición -si se mantiene a fortiori la simulación como fundamento de la aparición de la deuda dejada de ingresar-.

De tal antítesis se deriva que hayamos considerado, en la doctrina anterior -que ahora se completa y extiende-, que no es posible invocar la interpretación razonable de la norma prevista en el artículo 179.2.d) de la LGT para neutralizar la imposición de una **sanción tributaria** por hechos en que ha concurrido **simulación**. Y ahora reiteramos tal doctrina, afirmando que no cabe acogerse a un error de prohibición -de naturaleza invencible- para justificar la inexistencia de infracción ante hechos declarados, en la sentencia, como simulados, a menos que tal calificación pudiera excepcionalmente ser revisada con ocasión de un recurso de casación, y así lo hubiera pretendido el recurrente, lo que no es el caso.

(...)"

El Fundamento Jurídico TERCERO de la STS 3473/2022 concluye que (la negrita es de este TEAC) :

"Ello no significa -esto dicho en términos generales, sin vinculación con este particular asunto- que no por ello toda conducta en que concurra simulación deba ser inexorablemente sancionada y no pueda ser impugnada con todas las garantías el acuerdo sancionador en tal caso. **Lo que significa es que no se podrán hacer valer frente a la legalidad de tales actos, cuando deriven, es de repetir, de la realización de conductas que se consideren simuladas, con ocasión de su impugnación administrativa y judicial, determinados motivos que consideramos incompatibles de suyo con la simulación y con el elemento intelectual del dolo o intención del que resulta inseparable**, lo que no significa que no puedan ser aducidos, en el caso de que se trate, otros motivos jurídicos relativos al procedimiento sancionador o a la legalidad de la sanción misma (prescripción, incompetencia, motivación, proporcionalidad, etc.)".

A la luz del acuerdo sancionador impugnado y de la jurisprudencia existente, este TEAC concluye, como indica el TS, que la simulación, sea absoluta o relativa, "incorpora el dolo o intención entre sus elementos constitutivos", por lo que se excluye no sólo la comisión culposa o negligente del comportamiento simulatorio que se afirma producido, sino, desde luego, la "comisión fortuita, o la basada en el error invencible de prohibición", así como la posibilidad de "invocar la interpretación razonable de la norma prevista en el artículo 179.2.d) de la LGT para neutralizar la imposición de una sanción tributaria por hechos en que ha concurrido simulación", como ahora insistiremos.

Por tanto, concluye este Tribunal que la motivación del elemento subjetivo está correcta y completamente realizada, compartiendo el juicio de concurrencia de culpabilidad que en él se formula, completamente fundamentado a la vista de la jurisprudencia del TS.

Dicho lo anterior, una vez hemos concluido la procedencia del elemento subjetivo en la imposición de sanción, se plantea la posible concurrencia de **eximente de responsabilidad prevista en el artículo 179.2 d) de la LGT relativa a la interpretación razonable de la norma**. Esta misma cuestión ya ha sido analizada por el **Tribunal Supremo en la sentencia de 21 de septiembre de 2020 (Rec. 3130/2017)** en la que se planteaba como cuestión de interés casacional la siguiente (el subrayado es nuestro):

"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".

Frente a esta cuestión, el TS concluye en el fundamento jurídico TERCERO (el subrayado es nuestro):

"A lo que se refiere el artículo 16 de la LGT es a la calificación de los actos o negocios. En cambio, a lo que se refiere el artículo 179.2, d) es a la interpretación de las normas.

La calificación se realiza en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos, en este caso en el seno de un procedimiento de inspección, mientras que la determinación de la culpabilidad del contribuyente se lleva a cabo en el marco del procedimiento sancionador. Si se considera, como es el caso, acreditada la existencia de simulación, es ilógico concluir que la interpretación razonable de la norma excluye la sanción impuesta, puesto que la simulación, como conducta dolosa, lleva aparejada tras la apertura del correspondiente procedimiento sancionador que, en esta ocasión, ha concluido con la imposición de dicha sanción. No es, desde luego, este uno de esos casos en los que prima la interpretación razonable; las circunstancias concurrentes, plasmadas en el expediente administrativo, y la valoración de la prueba obrante en el mismo, hecha suya por el Tribunal de Instancia, revelan, y ello es tan fundamental como que no puede faltar, ocultación de los "actos o negocios" relevantes llevados a cabo por el interesado. Ese proceder del interesado está guiado por la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria que, con arreglo a la ley, le correspondería.

Se ha producido, pues, una ocultación fáctica, ocultación que ha sido consciente y deliberada, con la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria que, con arreglo a la ley, le correspondería pagar al interesado.

Si por la sentencia impugnada se ha asumido que nos hallamos ante una simulación relativa, es contradictorio sostener, al mismo tiempo, que su conducta, puede ampararse en el artículo 179.2, d) LGT. La simulación, por su propia naturaleza, es siempre dolosa. Lo coherente era desestimar la alegación relativa a la interpretación razonable y continuar con el análisis de las restantes alegaciones formulas por el interesado. La operatividad del artículo 179.2, d) LGT no es general, en la hipótesis de simulación no tiene cabida. Ese artículo, que lleva por título "principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias", establece que las acciones y omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria, entre otros supuestos, cuando (letra d) se haya puesto de manifiesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Si algo pone de manifiesto la simulación, y en este caso, se ha admitido su existencia por la sentencia de instancia es, más bien, lo contrario, que se ha actuado diligentemente para, en última instancia, incumplir las obligaciones tributarias. Si ello es así, es incongruente considerar aplicable al caso uno de los supuestos que, a título ejemplificativo, se contienen en dicha letra d), del apartado 2 del artículo 179 LGT.

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."

Por tanto, **una vez estimada la existencia de simulación**, como es el caso que nos ocupa en la presente resolución, concluye el Tribunal que **no cabe ampararse en el 179.2 d) LGT, pues estaríamos ante una contradicción al ser la simulación siempre una conducta dolosa.**

Por todos estos motivos, este TEAC **desestima** la alegación del reclamante, considerando culpable la conducta infractora.

NOVENO.- Respecto a la improcedencia en la cuantificación de la base de la sanción:

Concluye el reclamante que, subsidiariamente, en el supuesto en que este Tribunal estime procedente la imposición de sanción, la base sobre la que debe cuantificarse la sanción no puede ser única y exclusivamente la totalidad de la cuota dejada de ingresar en el IRPF, sino que debe detraerse de esta la cuota de IS previamente ingresada por **XZ**, pues en caso contrario se estaría sancionando por el importe de una deuda tributaria previamente ingresada.

La **STS de 8 de junio de 2023, (rec 5002/2021)** establece que, cuando se haya declarado la simulación de la sociedad, considerando que toda la actividad corresponde al socio y haciendo desaparecer la sociedad interpuesta a efectos de la regularización efectuada, **la base de la sanción corresponderá a la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la cantidad ingresada por la sociedad declarada por la sociedad simulada**, al contrario que en el caso de que se regularice por operaciones vinculadas, en los que la base de la sanción será la cantidad dejada de ingresar por la persona física. Así, la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en:

"Identificar, a la luz de los principios de proporcionalidad, íntegra regularización y buena administración, cuál debe ser la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT en aquellos supuestos de regularización de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, determinando si aquella debe ser, bien la cantidad dejada de ingresar por la persona física o, por el contrario, la diferencia entre esta cantidad y la cantidad ingresada por la sociedad vinculada respecto de las mismas rentas."

Pues bien, explica la STS, en el fundamento jurídico QUINTO (la negrita es de este TEAC):

"QUINTO. Sobre el parecer de la Sala. Como se ha puesto de manifiesto la misma cuestión de interés casacional ha sido formulada en el presente asunto, y también en el rec. cas. 8550/21, cuando el tratamiento que se ha hecho en ambos supuestos ha sido bien diferente, en este se ha aplicado el art. 16 de la LGT, sobre simulación y de la misma se ha hecho derivar las consecuencias sancionadoras, y en aquel se ha considerado que estamos ante un supuesto de operaciones vinculadas. Los efectos de una u otra consideración son elocuentemente bien diferentes, aún cuando en ambos casos la cuestión nuclear gire en torno a la determinación de la base de la sanción. La primera consideración que ha de hacerse es la sorpresa que causa el distinto tratamiento realizado por la AEAT.

Básicamente estamos ante la misma operación en uno y otro caso -operaciones bien conocidas en la práctica, sociedades instrumentales interpuestas sin existencia material-, no hay en ninguno de los dos casos criterio alguno diferenciador que siquiera aparentemente nos lleve a considerar que estamos ante un distinto marco jurídico. Resulta bien esclarecedor el contenido igual de los dos autos de admisión. Sin embargo, en un caso se ha utilizado el mecanismo de la simulación lo que ha conllevado que se califique la infracción como muy grave, lo que se plasma en la sanción impuesta, y en otro como infracción leve, lo que se ha traducido en una muy distinta sanción en cuanto a gravedad. Las consecuencias -no en todos los casos, pues depende de varios factores, pero que pueden ser utilizados a voluntad por la Administración en uno u otra calificación- son llamativamente diferentes, cuando nos movemos, principios de legalidad y tipicidad, en el ejercicio de una potestad absolutamente reglada, ajena completamente a la conveniencia o discrecionalidad de la Administración a la que se le reconoce y atribuye la potestad sancionadora. Jurídicamente, más en el ámbito sancionador en el que nos movemos, no puede tener amparo, más cuando nada se justifica, que un mismo hecho típico se resuelva de forma tan dispar; ni puede quedar a voluntad de la Administración, no sin justificarlo al menos, optar por aplicar el artº 16 de la LGT, o por operaciones vinculadas, sin quedar fatalmente perjudicado los principios de legalidad y tipicidad.

Pues bien, partiendo de la diferenciación contemplada, la respuesta no puede ser la misma cuando estamos ante operaciones vinculadas, respecto de los casos de simulación, en cuanto a la determinación de la base sobre la que calcular la sanción a imponer.

Ya hemos visto la respuesta que recibió la cuestión de interés casacional formulada en el auto de admisión del rec. Cas. .../2021. Pero es de observar que en dicha sentencia se hicieron una serie de consideraciones que dejan bien a las claras la diferencia de ambas situaciones y las distintas derivadas que deben acontecer. (...)

En definitiva, estamos ante un **supuesto de confusión de sujetos pasivos**, esto es, desde la perspectiva fiscal el recurrente y la entidad ... SL materialmente son la misma persona, teniendo esta existencia puramente formal, utilizada instrumentalmente para obtener una ventaja fiscal ilícita por el Sr. **Si esta es la situación jurídica considerada por la Administración Tributaria a los efectos de llevar a cabo la regularización fiscal, la misma consideración ha de tener presente la Administración respecto de todos los efectos derivados, incluido, claro está, las consecuencias sancionadoras.**

(...)

La infracción por la que se castiga al Sr. ... no se entiende sino en referencia y relación con la conducta fiscal de ...SL, la autoliquidación por el IRPF en los ejercicios que nos ocupa es el resultado de las atribuciones de renta que se hacen respectivamente a favor del Sr. ... y a favor de la entidad ...SL, la cual autoliquida y tributa por el impuesto sobre sociedades; lo cual, una vez que interviene la inspección de los tributos y se procede a la regularización, pasa necesariamente por considerar la improcedencia de esta por haber liquidado indebidamente por dicho impuesto. **Siguiendo la construcción jurídica que hace la AEAT sobre la base de la simulación, de la confusión de sujetos pasivos**, sobre la inexistencia material y meramente instrumental de ... SL, **el Sr. ... , en puridad, autoliquidó por IRPF y por el impuesto sobre sociedades, aunque formalmente la misma fuera realizada por la entidad ... SL.**

El supuesto es subsumible, sin dificultad, en el hecho típico contemplado en el art.191.1, el recurrente ha dejado de ingresar en el IRPF, en cada uno de los ejercicios regularizados, parte de la deuda tributaria. La base de la misma, art. 191 in fine, es la cuantía no ingresada en la autoliquidación. **Cuando, como sucede en este caso, el mismo sujeto ha autoliquidado e ingresado en dos impuestos diferentes en referencia a lo que en puridad es la misma deuda tributaria, como bien apunta la parte recurrida, la claridad que se desprende de la literalidad del art. 191 in fine desaparece, siendo necesario integrarlo, en tanto que habiendo ingresado por IRPF y por impuesto sobre sociedades, la cuantía no ingresada no puede ser otra que la resultante de la regularización practicada por el IRPF menos la ya ingresada en el impuesto sobre sociedades, porque sólo así se determina en su justa medida el perjuicio económico que sufre la Hacienda pública, lo cual no es baladí, recordemos lo dicho en la sentencia a la que nos hemos referido en los párrafos anteriores, que sin forzamiento alguno puede extenderse al caso que vemos"**

Continúa el Fundamento jurídico SEXTO fijando la doctrina sobre la materia, en los siguientes términos (la negrita es de este TEAC):

"Respecto de la cuestión con interés casacional objetivo formulada en el auto de admisión, ha de convenirse que la misma ya ha merecido respuesta sentando doctrina legal en la sentencia recaída en el rec. Cas. .../2021, por lo que a la misma ha de estarse.

En cuanto al resto de cuestiones surgidas por la conexión existente entre la recogida en el auto de admisión y las propuestas en los escritos rectores del presente recurso de casación, ha de indicarse que sometido e lius puniendi estatal, siendo este ámbito sancionador manifestación del mismo, a los principios de legalidad y tipicidad, no está a voluntad de la Administración que tiene atribuida la potestad sancionadora subsumir la conducta infractora en los supuestos de operaciones vinculadas o simulación, art. 16 de la LGT, no al menos sin justificar

suficientemente las circunstancias que diferencia una y otra para la distinta calificación otorgada. En todo caso, de ser legalmente posible subsumir semejantes conductas típicas en diferentes calificaciones, en base al principio pro reo, la interpretación procedente es la que opta por la más beneficiosa para el infractor, en la hipótesis que hemos desarrollado, entre operaciones vinculadas, infracción leve, 191.2, y simulación, que determina la calificación como muy grave, 191.3, debe calificarse la conducta como leve. **Calificada la conducta del Sr. ... en este caso como muy grave, art. 191.3, lo que no se discute y en lo que no entramos por razones obvia, por concurrir simulación, art. 16 de la LGT, llevando a cabo la regularización sobre la base de inexistencia material de la entidad interpuesta, de carácter meramente instrumental, de suerte que fue el Sr.... , como tal, el que autoliquidó e ingresó en el IRPF y, como la entidad, en el impuesto sobre sociedades, sin que haya duda que en este caso el perjuicio económico para la Hacienda Pública se limitó a la diferencia entre lo que debió de ingresar por IRPF, menos lo ya ingresado por el impuesto sobre sociedades; el art. 191.1 in fine, debe interpretarse para estos supuestos, en el sentido de que la base de la sanción será la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad instrumental interpuesta, simulada, respecto de las mismas rentas."**

Por lo tanto, en atención a doctrina del Tribunal Supremo expuesta, **cuando se haya declarado la simulación de la sociedad**, considerando que toda la actividad corresponde al socio y haciendo desaparecer la sociedad interpuesta a efectos de la regularización efectuada, **la base de la sanción corresponderá a la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la cantidad ingresada por la sociedad declarada por la sociedad simulada**, al contrario que en el caso de que se regularice por operaciones vinculadas, en los que la base de la sanción será la cantidad dejada de ingresar por la persona física. Este criterio ha sido también seguido por este Tribunal en resoluciones recientes como es la Resolución del 24 de julio de 2023 (RG 00-04117-2020)

Este TEAC ha examinado el acuerdo de imposición de sanción impugnado, observando cómo la AEAT ha utilizado como base de la sanción las cantidades dejadas de ingresar por el reclamante en los años 2013, 2014, 2015 y 2016, pero sin deducción de las cuotas efectivamente ingresadas por XZ S.L, sociedad considerada interpuesta por la administración y simulada para la prestación de servicios profesionales, por lo que, en atención a la doctrina expuesta, **se estima parcialmente la reclamación interpuesta, ya que debe recalcularse conforme al criterio recogido en la STS señalada.**

Asimismo, no puede desconocer este Tribunal, 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"**. Este criterio deberá ser tenido en cuenta por la inspección en la ejecución de la presente resolución.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo..

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas