

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092978

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 345/2024, de 7 de febrero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 397/2022

#### SUMARIO:

**Aplicación e interpretación de las normas. Simulación relativa. Sociedad interpuesta.** Afirma la Sala que la Administración colma la carga de la prueba que le correspondía acreditar, para concluir la existencia de simulación, teniendo en cuenta que todos los indicios que llevan a la conclusión deben examinarse en su conjunto y no de forma individual. Los hechos que recoge el acuerdo de liquidación evidencian que no estamos ante simples y débiles conjeturas que no puedan apoyar la presunción de simulación. A juicio de la Sala, los indicios constatados por la Inspección son múltiples, concordantes entre ellos y llevan a la conclusión de que efectivamente concurren los expresados requisitos de la prueba de presunciones, por lo que la Sala comparte con la Inspección y el TEARC que la prueba recopilada por la Inspección acredita que existe simulación. Si bien la existencia de sociedades profesionales en las que tenga una presencia prácticamente total el socio profesionales una realidad admitida por el ordenamiento tributario, sin embargo, para que quede amparada por la normativa tributaria, es necesario que ello responda a razones económicas validas, por lo que, a sensu contrario, no podrá ampararse esa utilización cuando se fundamente en motivos que en la práctica sean exclusiva o fundamentalmente fiscales, provocando una 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, más bajo que el del IRPF cuando de cantidades elevadas se trata. Además de la aplicación de deducciones existentes en el Impuesto sobre Sociedades y el remansamiento de rentas con los que se sufragan gastos de carácter personal sin que estas rentas tributen en la persona física. En este caso no se cuestiona la realidad de los servicios sino la existencia de simulación en la interposición de la sociedad recurrente en la prestación de servicios por el socio, pues dicha entidad carece de medios materiales y personales suficientes que añadan valor alguno (o siendo este residual) a la labor prestada por el socio. Lo que se concluye es la existencia de simulación relativa, consistente en la interposición innecesaria de una sociedad, sin otro objetivo mercantil que permitir una reducción notable de los ingresos de la persona física. La actividad de prestación de servicios de ingeniería informática es única y es realizada por el socio y no por la entidad. Y, en consecuencia, que la facturación de la entidad recurrente a la otra entidad y al socio es una facturación por unas prestaciones que realmente son realizadas por el socio en el marco de su relación mercantil por el ejercicio de su actividad de ingeniería informática. El hecho de que la sociedad carezca de cualquier forma de publicidad o de signos externos, que permitan a terceros la identificación de la misma es indicativo de que esta no necesita manifestarse al exterior, sino que de su supuesta existencia únicamente tienen conocimiento los implicados en la simulación, es decir, la persona física y las sociedades destinatarias de los servicios, sociedades en las que, como hemos visto, tiene poder de decisión la persona física. En cualquier caso, hemos de recordar que los indicios se han de examinar de forma conjunta y no de manera individualizada. Por lo anterior y en el marco de la distribución de la carga probatoria, la Sala considera que la Administración colma la carga de la prueba que le correspondía acreditar, para practicar la regularización controvertida. Y que no se ha desvirtuado el acervo probatorio que lleva a la Inspección a apreciar la simulación. Por último, señala la Sala que, una vez decidido que existe simulación, no cabe la referencia al régimen de operaciones vinculadas, no procediendo tampoco considerar que estamos ante una economía de opción ni tratándose de un conflicto entre dos normas de posible aplicación.

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 18.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16 y 142.

RDLeg. 1/2010 (TRLSC), art. 229.

#### PONENTE:

Doña Emilia Giménez Yuste.

Magistrados:

Doña MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ  
Don HECTOR GARCIA MORAGO  
Doña EMILIA GIMENEZ YUSTE

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO SALA TSJ 397/2022 - RECURSO ORDINARIO 212/2022 B

Partes: ECR 2011, S.L. C/ T.E.A.R.

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

**S E N T E N C I A** Nº 345

Ilmos/as. Sres/as.:

**PRESIDENTE:**

D<sup>a</sup>. MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

**MAGISTRADO/AS**

D. HÉCTOR GARCÍA MORAGO  
D.<sup>a</sup> EMILIA GIMENEZ YUSTE

En la ciudad de Barcelona, a siete de febrero de dos mil veinticuatro.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo recurso sala tsj 397/2022 - recurso ordinario 212/2022 B interpuesto por ECR 2011, S.L., representado por el/la Procurador/a D. IGNACIO LOPEZ CHOCARRO, contra T.E.A.R. , representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente a Ilma. Sra. Magistrada DOÑA EMILIA GIMÉNEZ YUSTE, quien expresa el parecer de la SALA.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero:**

Por el Procurador D. IGNACIO LOPEZ CHOCARRO, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

**Segundo:**

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de

demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

### **Tercero:**

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

### **Cuarto:**

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero:** *Objeto del recurso.*

1. La representación procesal de ECR 2011, SOCIEDAD LIMITADA, impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de 20 de abril de 2021 dictada en el procedimiento NUM000; NUM001; NUM002 seguido contra el acuerdo de liquidación practicado por la Dependencia Regional de Inspección de Barcelona de la AEAT, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2013, 2014 y 2015.

### **2.** El TEARC acuerda:

Desestimar las reclamaciones NUM000 y NUM001, confirmando el acuerdo de liquidación impugnado en relación con los ejercicios 2013 y 2014.

Estimar en parte la reclamación NUM002 al objeto únicamente de admitir como deducibles los gastos de personal satisfechos por la entidad reclamante a la trabajadora Crescencia durante el ejercicio 2015, confirmándose el acuerdo de liquidación impugnado relativo al ejercicio 2015 en todos sus demás extremos.

### **Segundo:** *Sobre la regularización practicada.*

1. La resolución impugnada trae causa de la regularización practicada en el marco del procedimiento inspector, en el que se concluye la existencia de simulación en la interposición de la sociedad ECR 2011, SL entre los destinatarios finales de los servicios y la persona física D. Laureano, con lo que se determina que es D. Laureano quien realmente presta los servicios, siendo a éste a quien corresponde imputar los ingresos y gastos vinculados a la actividad económica declarados por la sociedad ECR 2011, SL en los ejercicios objeto de comprobación.

2. El Sr. Laureano es administrador (junto con otras dos personas) y Consejero delegado de la entidad SGA INFORMATION MANAGEMENT SA (o también SGAIM), dedicada a implementar sistemas de digitalización de documentos y tratamiento automatizado de datos. La entidad figura domiciliada en Madrid, pero cuenta con centros de trabajo tanto en Madrid como en Barcelona.

Además, el Sr. Laureano también es Director general de esa compañía percibiendo una retribución por tal concepto. Añadidamente, hasta 2010 (año previo a la constitución de ECR 2011 SL) el Sr. Laureano también ostentaba en SGA INFORMATION MANAGEMENT SA el cargo de "Jefe de proyectos" formalizado mediante una relación profesional documentada en un contrato de prestación de servicios de consultoría y de gestión de la información que, en la práctica, significaba, según ha sido manifestado en el expediente que el Sr. Laureano "era el que realmente se encargaba de realizar los proyectos que le encargaban a la empresa. El resto de personal realizaba servicios auxiliares".

Esta relación profesional de "jefe de proyectos" finaliza el 2011 cuando dichos servicios pasan a ser prestados por la sociedad ECR 2011, SL, entidad recién constituida por el Sr. Laureano y su cónyuge que tiene por objeto social, entre otros el de "consultoría de gestión de la información".

En la práctica, el único cliente relevante de esta sociedad es SGA INFORMATION MANAGEMENT SA a quien factura la realización de los proyectos que SGAIM contrata con sus clientes, proyectos que son realizados materialmente por el propio Sr. Laureano el cual factura sus servicios a ECR 2011, SL.

La relación entre SGA INFORMATION MANAGEMENT SA y ECR 2011, SL se formaliza mediante un contrato de arrendamiento de servicios celebrado el 01/03/2011 y del mismo modo el 28/02/2011 se concierta un autocontrato entre ECR SL y el Sr. Laureano en virtud del cual este último se obliga frente a su sociedad "al desarrollo de proyectos específicos de ingeniería para la gestión digitalizada de la información documental y su

implementación final". Los medios personales con los que declara contar ECR 2011, SL para realizar su objeto social, son los servicios profesionales que presta el Sr. Laureano, así como una plantilla de empleados que ha sido analizada detenidamente por la Inspección.

3. La consecuencia de todo lo anterior es que la sociedad ECR 2011, SL obtiene de SGA INFORMATION MANAGEMENT SA unos ingresos de 250.000,83 euros en 2013, 286.000,00 euros en 2014 y 295.419,75 euros en 2015, mientras que el Sr. Laureano obtiene una retribución de ECR 2011, SL de 56.000,00 euros en 2013, 92.000,00 euros en 2014 y 184.000,00 euros en 2015.

### **Tercero:** *Posición de las partes.*

1. La demandante solicita que se estime el recurso y se anule la resolución impugnada y el acuerdo de liquidación del que trae causa. En defensa de su pretensión sostiene en síntesis que no existe simulación. De entrada, porque la simulación exige una ocultación que no se da en este caso. Los negocios celebrados por el señor Laureano y la sociedad son públicos y notorios y las partes han cumplido con todas las obligaciones mercantiles, fiscales, materiales y formales. Es más, toda la información que utiliza la administración para fundamentar la simulación obra en su poder: la estructura societaria, la cifra de negocios, etc. No existe simulación o falseamiento, ya que la actuación es transparente, por mucho que la administración entienda que lo que se pretende es reducir la carga fiscal. Tampoco se infringe el ordenamiento jurídico: la mera existencia de negocios que parezcan artificiosos no supone automáticamente la calificación como simulación. La administración tiene que demostrar dónde está la falacia, la mentira o mendacidad. La sociedad cuenta con medios humanos: el propio señor Laureano, su hijo y la trabajadora Crescencia. Además, la admisión de la de deducibilidad del gasto por los salarios de la Sra. Crescencia por el TEARC, viene a reconocer la realidad de la sociedad y la prestación de los servicios a través de esta entidad, lo que imposibilita la calificación de ocultación necesaria para la simulación.

La administración debería haber regularizado aplicando la normativa sobre operaciones vinculadas o en su caso el conflicto en la aplicación de la norma. Sería de aplicación la normativa sobre operaciones vinculadas por la prevalencia del principio de igualdad en la aplicación de la ley y seguridad jurídica, frente al principio de discrecionalidad. Las normas sobre operaciones vinculadas son específicas y especiales para dichas personas. El propio Tribunal Económico- administrativo Central afirma que cuando el servicio se presta por una persona física a la sociedad vinculada y el que presta ésta terceros es sustancialmente el mismo y la sociedad carece de medios, es acorde aplicar la normativa sobre operaciones vinculadas.

No hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable, en este caso la tributación de la persona jurídica previsto para el logro de un fin diverso. La institución aplicable no puede elegirse por la administración, sino que en cada caso y en función de las notas predominantes debe aplicarse una u otra. Existe además una estructura empresarial.

Invoca al principio de la libertad de empresa y la autonomía privada en materia económica, el derecho a adoptar las formas jurídicas que los particulares consideren más oportunos. No es necesario que la administración acuda a la figura de la simulación, pues tiene medios suficientes para la corrección en el caso de que considere que se producen una serie de ventajas. Las empresas tienen medios personales suficientes para el desarrollo de la actividad económica, el propio señor Laureano y la señora Crescencia, cuyo gasto ha sido aceptado. Ha quedado demostrado en cuanto a su hijo que sus estudios son compatibles con la realización de labores administrativas.

En cuanto a los medios materiales, se aportó acta notarial sobre la utilización de diversas estancias en un inmueble, así como dos ordenadores y una impresora, medios que son más que suficientes para desarrollar la actividad. Los indicios que presenta la administración no son suficientes para sustentar la simulación. El hecho de que prestara servicios personalmente y a continuación constituyera una sociedad para realizar la actividad a través de ella, no puede considerarse indicio de simulación. Esta entidad ha venido declarando con total transparencia, al igual que el propio socio. Se puede discutir la valoración de los servicios, pero en ningún caso negar la existencia de la sociedad. El hecho de que la sociedad pase a prestar servicios a una entidad de la que es consejero, no socio, nada aporta la calificación de la operación como simulación y lo mismo ocurre con la ausencia de visibilidad ante terceros, que no incide ante la simulación ya que está entidad existe.

2. Por su parte el Abogado del Estado pone de relieve que la actora reitera los alegatos expuestos en fase de revisión, negando la existencia de simulación, sobre la base de una supuesta estructura empresarial (medios personales y materiales).

Mantiene la conformidad a derecho de la resolución impugnada en similares términos a los fundamentos del TEARC, que dan respuesta a los mismos alegatos esgrimidos. Cita el criterio de esta Sala en torno a la cuestión de la prestación de servicios a través de sociedades contenido en diversas Sentencias. Asimismo, el TS en Sentencia de 17 de diciembre de 2019 se ha pronunciado en el sentido de que no se cuestiona la posibilidad de ejercer o prestar servicios profesionales a través de sociedades, pero matiza cuáles son los indicadores de que su creación o interposición no corresponde más que a razones de tipo fiscal.

**Cuarto:** *Recursos conexos seguidos en este Tribunal.*

Cabe reseñar que se siguen en esta misma Sala y Sección los recursos contencioso-administrativos con número de Sala 397/2022 (número de Sección 212/2022) y 396/2022 (número de Sección 211/22), interpuestos respectivamente por ECR 2011 SL y D. Laureano.

Ambos recursos se han señalado para votación y fallo el mismo día, habiendo sido deliberados por la Sala conjuntamente a fin de abordar la problemática desde una perspectiva necesariamente global e integradora, para ofrecer una respuesta uniforme y coherente.

**Quinto:** *Sobre la simulación.*

En la simulación ( artículo 16 de la Ley General Tributaria), " el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes", en el bien entendido que si existe simulación la Administración Tributaria tiene que declararlo en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

Habría, además, una simulación absoluta cuando tras la apariencia creada, no existe causa alguna, esto es, se trata de crear una apariencia de negocio jurídico que realmente no se quiere celebrar; y una simulación relativa cuando tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes, una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de Ley. En este sentido, la existencia real de las operaciones si bien impide hablar de simulación absoluta no impide la calificación de la operación como simulación relativa cuando tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso.

Pues bien, la simulación supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia de acto o de negocio jurídico. Esta simulación puede alcanzar a cualquiera de los elementos del negocio o del contrato; en nuestro ordenamiento, por tanto, tratándose del contrato, puede afectar a los sujetos, al objeto y a la causa ( art. 1261 CC).

En definitiva, los contratos simulados fingen un negocio jurídico inexistente (simulación absoluta) o encubren otro distinto (simulación relativa).

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

Esta Sala ha dicho reiteradamente que:

-- 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 escurpulosidad, 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.

-- 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. La propia jurisprudencia civil destaca las dificultades prácticas de la prueba directa y plena de la simulación por el natural empeño que ponen las partes en hacer desaparecer los vestigios de la misma y por aparentar que el contrato es cierto y efectivo reflejo de la realidad. Esto hace preciso acudir a la prueba indirecta de las presunciones, que consisten en una labor intelectual a través de la cual quien debe calificar su existencia, partiendo de un hecho conocido llega a dar con otro que no lo era, en este caso, la existencia de simulación. Esto supone la existencia de

uno o varios hechos básicos completamente acreditados, y que entre éstos y la simulación exista un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, aun cuando quepa alguna duda acerca de su absoluta exactitud, ya que la presunción no es una fuente de certeza sino de probabilidad.

**Sexto:** *Sobre la existencia, causa y prueba de la simulación. La respuesta del TEARC a similares alegaciones de la demanda.*

1. El TEARC pone de relieve que sobre la existencia de la simulación en relación con el socio y la entidad ECR 2011 SL de los ejercicios 2011 y 2012 ya se ya apreció la existencia de simulación en las reclamaciones NUM003 y acumulada (en relación con el socio) y NUM004 (en relación con la sociedad por el concepto de Impuesto sobre Sociedades), ambas de fecha 05/06/2019.

Frente a ambas resoluciones se interpuso recurso contencioso-administrativo (Recurso ordinario nº 1420/2019) frente al Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recuso que fue declarado terminado, procediéndose a su archivo por el desistimiento de la parte demandante.

Por lo tanto, las resoluciones dictadas han devenido firmes, confirmándose con ello la existencia de la simulación apreciada por la Inspección.

Concluye que las circunstancias existentes entre los ejercicios 2011 y 2012 ya resueltos y las existentes en los ejercicios 2013, 2014 y 2015 objeto de la reclamación son básicamente las mismas, sin que las pocas diferencias apreciadas sean de suficiente entidad como para cambiar de criterio respecto de las resoluciones de fecha 05/06/2019.

2. Sentado lo anterior, el TEARC confirma la simulación apreciada por la Inspección de los tributos, de conformidad con los siguientes indicios y consideraciones:

- El Sr. Laureano tiene una relación de control tanto sobre la sociedad ECR 2011, SL, como sobre sus únicos clientes, la sociedad SGA INFORMATION MANAGEMENT SA de la que es administrador, así como Consejero delegado y Director general; la entidad FILE MANAGEMENT SYSTEMS, SL, sobre la que, en los años objeto de comprobación, ostentaba el 49,00% del capital social de esta entidad, perteneciendo el otro 51% a Don Elias. Asimismo, ambos ejercen el cargo de administradores de la sociedad FILE SYSTEM SL; y Laureano, que es el padre del contribuyente, con la clara vinculación familiar que eso supone. Sobre este indicio surge una de las diferencias en relación con los ejercicios 2011 y 2012, en los que el único cliente de la sociedad ECR 2011, SL, como era la sociedad SGA INFORMATION MANAGEMENT SA. Sin embargo, como se puede observar, con los dos nuevos clientes surgidos a partir de 2012 también hay una clara relación de control, por lo que en realidad no se trata de un cambio relevante a efectos de valorar la existencia de simulación.

- ECR 2011, SL se limita a vehicular los personalísimos servicios del Sr. Laureano, pero sin añadir valor alguno, pues carece de otros medios materiales o personales relevantes.

- En particular los medios personales o plantilla declarada por ECR 2011, SL (su hijo, la señorita Lorena, que en los ejercicios previos a la contratación de la señorita Lorena por parte de ECR 2011 S.L. se encuentra dada de alta en el régimen especial de trabajadores del hogar, dándose de alta nuevamente en el mismo a partir del ejercicio 2015, y Dña. Crescencia, que fue supuestamente contratada por la entidad ECR 2011, S.L. en noviembre de 2015) no serían tales, sino una mera pantalla o artificio para dar apariencia de actividad a lo que no sería más que un ardid para desviar, remansar y dividir rentas entre diversos familiares minorando la progresividad del impuesto personal del Sr. Laureano. Aquí encontramos otra diferencia respecto de los ejercicios 2011 y 2012, en los que la plantilla declarada estaba compuesta por la cónyuge, el hijo y la antigua empleada del hogar del reclamante. Sin embargo, como analizaremos a continuación, las escasas diferencias existentes entre los ejercicios no son ni mucho menos suficientes para no entender acreditada la existencia de simulación.

- El principal cliente de ECR 2011, SL es SGA INFORMATION MANAGEMENT SA, incurriendo en un claro conflicto de intereses dado que el Sr. Laureano es administrador, Consejero delegado y Director general de la segunda y socio mayoritario (90% del capital) y administrador único de la primera.

- Ausencia de visibilidad de ECR 201, SL frente a terceros.

3. En cuanto a la trabajadora Dña. Crescencia, si bien tiene la titulación necesaria para realizar las tareas encomendadas, dicha trabajadora habría sido contratada por la entidad ECR 2011, S.L. en noviembre de 2015. Es decir, de los tres ejercicios comprobados únicamente en los dos últimos meses (2 meses de 36 posibles) se habría acreditado la existencia de una trabajadora, lo cual en ningún caso puede dotar a la entidad ECR 2011, S.L. de medios personales suficientes para considerar que desarrolla actividad económica durante los ejercicios comprobados.

4. Por lo que se refiere al contrato laboral del hijo del Sr. Laureano, este contaba con 18 años al suscribir en 2011 un contrato laboral como auxiliar administrativo a tiempo parcial con ECR 2011. No se niega por la parte

que el hijo del Sr. Laureano inició en ese mismo año estudios universitarios que cursó en Madrid fijando su residencia en esa ciudad, afirmándose que los servicios administrativos para ECR 2011, SL los prestaba desde el domicilio social que esta sociedad paso a disponer en Madrid por esas mismas fechas, domicilio social que quedó fijado en una vivienda sita en la CALLE000, NUM005 de Madrid. También se afirma que, frente a lo que pudiera parecer, el hijo del Sr. Laureano no residía en la vivienda de CALLE000, NUM005 la cual constituía exclusivamente el domicilio social de ECR 2011, SL, pero también es cierto que, cuestionado sobre ello, el obligado tributario no ha sido capaz de acreditar fehacientemente cual habría sido ese otro domicilio en Madrid del hijo del Sr. Laureano. En cualquier caso, el reclamante considera acreditada la existencia de tal relación laboral y, además, estima imprescindible la labor del hijo del Sr Laureano, pues descargaba a su padre de tareas de tipo administrativo en la gestión ordinaria de la sociedad y de los proyectos. Ahora bien, ya en relación con los ejercicios 2011 y 2012 este Tribunal consideró que "resulta chocante que según el estadillo de horas aportado, en algunos proyectos se asignara al hijo un número de horas superior a las de su padre. Así por ejemplo, en los proyectos CESP, NESTLE o RACC se le imputan un total de 104, 98 y 49 horas respectivamente por labores tales como "pasar a limpio la memoria", "confeccionar el índice de la memoria" o "buscar información en Internet", mientras que a su padre se le imputan 63, 66 y 38 horas en esos mismos proyectos, por lo que se concluye que o bien los servicios no son meramente auxiliares o bien la atribución de horas es arbitraria".

A lo largo de su escrito de alegaciones el interesado se centra únicamente en rebatir que "nada queda demostrado con el perfil de linkedin (que puede no estar actualizado) y tampoco que el hecho de estudiar o realizar prácticas sea incompatible con llevar los temas financieros de la sociedad ECR, más habida cuenta que tiene un contrato a tiempo parcial", si bien no aporta pruebas que permitan resolver todas las incógnitas puestas de manifiesto por la Inspección, que no se circunscriben únicamente, como se desprende de las alegaciones formuladas, a si el hijo del reclamante tiene "tiene la formación precisa para realizar estas tareas compatibilizándolas con sus estudios".

A todo lo expuesto hay que añadir que interpretación conjunta del artículo 1.2. c) de la Ley 20/2007 de 11 de julio del Estatuto del trabajo autónomo y la Disposición Adicional 27ª del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, establecen la presunción legal de inexistencia de relación laboral en el caso de hijos y cónyuges de socios que tengan más del 50% del capital de la entidad supuestamente contratante.

En definitiva, al no haberse ofrecido por el obligado tributario prueba alguna que desvirtúe todos los indicios puestos de manifiesto por la Inspección en relación a la actividad laboral de su hijo, así como al no haberse aportado tampoco prueba alguna de la realidad de los mismos, no puede considerarse acreditada su relación laboral con la entidad ECR 2011, SL.

5. Valorando conjuntamente todo lo expuesto hasta el momento, no puede dejar de llamar la atención que la actividad profesional del Sr. Laureano se viniera desarrollando hasta 2011 sin que fuera requerida la ayuda o colaboración de ese círculo cercano de personas que incluía a su hijo estudiante (y a su esposa y a la empleada del hogar en los ejercicios 2011 y 2012) y que solo fuera a partir de 2011, coincidiendo con la constitución de la sociedad ECR 2011, SL cuando ese círculo cercano se configura como imprescindible a fin de realizar aportaciones que se dicen valiosas y esenciales a dicha actividad. También llama la atención que cuando el hijo se traslada a Madrid, los medios y recursos de la sociedad también lo hagan (piso, clases de inglés, vehículo,). Ante esta situación resulta lícito y razonable cuestionarse, como hace la Inspección, si la interposición de la sociedad no es un mero mecanismo para la división, desvío o desdoblamiento de rentas a fin de evitar su tributación acumulada y progresiva en sede del Sr. Laureano.

Como ya se ha avanzado la reflexión anterior es extensible al caso de Lorena en la medida en que tal persona fue contratada como auxiliar administrativa, si bien anteriormente se encuentra dada de alta en el régimen especial de trabajadores del hogar, dándose de alta nuevamente en el mismo a partir del ejercicio 2015. Desde luego, por mucho que el interesado sostenga lo contrario, este cambio en el perfil profesional de la Sra. Lorena sorprende, llama la atención y no ha sido en absoluto explicado por el obligado tributario que se limita a aducir que "una persona que en una etapa de su vida haya prestado servicios como empleada del hogar... pueda cambiar de trabajo y pasar a ejercer como auxiliar administrativa" y aduce que como material probatorio de los servicios prestados bastan los contratos aportados, los justificantes de pago a la Seguridad social y las nóminas presentadas. De hecho, debe destacarse que pese a haberse manifestado por el obligado tributario que desempeñaba funciones de auxiliar administrativa en Sant Cugat del Vallès, su domicilio a efectos de tramitar el alta en la Seguridad Social consta en una localidad de Madrid.

6. En lo que respecta a la ausencia de visibilidad de la entidad ECR ante terceros, el reclamante se limita a afirmar que "desconocemos en qué puede incidir este hecho en la simulación, ya que ECR es una entidad que existe, está inscrita en el Registro Mercantil, deposita sus cuentas, presenta sus impuestos, tiene contratado a personal y presta servicios a otras entidades".

Ahora bien, hay que destacar que el hecho de ofrecer los servicios del Sr. Laureano a terceras personas distintas de SGAIM chocaría frontalmente con los deberes de lealtad y diligencia que ese mismo señor tenía para

con SGAIM, pues como es sabido el mandato del artículo 229 de la Ley de Sociedades de Capital (R.D. Legislativo 1/2010, de 2 de julio) prohíbe a los administradores (y el Sr. Laureano lo es de SGAIM) incurrir en situaciones de conflicto de interés con las sociedades administradas. En concreto, la letra f) del artículo 229 LSC señala que el administrador se abstendrá de "Desarrollar actividades por cuenta propia o cuenta ajena que entrañen una competencia efectiva, sea actual o potencial, con la sociedad o que, de cualquier otro modo, le sitúen en un conflicto permanente con los intereses de la sociedad" y se añade en el apartado segundo que "Las previsiones anteriores serán de aplicación también en el caso de que el beneficiario de los actos o de las actividades prohibidas sea una persona vinculada al administrador". En definitiva, precisamente la visibilidad de la entidad ECT ante terceros resultaría difícilmente compatible con los deberes y obligaciones legales que incumben al Sr. Laureano como administrador de SGAIM, siendo muy dudoso que la propia SGAIM y sus socios permitieran que ECR 2011, SL realizase una actividad tendente a hurtarles potenciales clientes. A mayor abundamiento, el propio Código ético o de conducta de SGAIM establece que "ningún empleado de SGAIM podrá prestar servicios como consultor, consejero, directivo, empleado o asesor, a otra compañía competidora, a excepción de los servicios que pudieran prestarse a solicitud de SGAIM".

7. Sobre la afectación de elementos del activo a la actividad, el TEARC recoge las alegaciones de la parte, de que estuvieron afectos, en un primer momento, el inmueble sito en CALLE001 de Sant Cugat del Vallés (que coincide con el domicilio familiar del S., Laureano) y después del de CALLE000 de Madrid.

Sobre el inmueble de CALLE001 (casa unifamiliar de dos plantas y 288 m<sup>2</sup> situada en zona residencial), señalar que, antes de la constitución de la sociedad ECR 2011, SL tal inmueble ya estaba afectado en 1/3 a la actividad profesional del Sr. Laureano y tras la constitución de la sociedad se afecta a ésta otro tercio del inmueble, de tal modo que, en realidad, solo una tercera parte de ese inmueble se dedicaría a vivienda familiar, lo cual ciertamente sorprende, pues según el contrato de arrendamiento (de vivienda) suscrito, tal inmueble debe destinarse "exclusivamente" a vivienda de su arrendatario, esto es, el Sr. Laureano y su familia, no pudiendo instalarse en él "ni oficina ni despacho profesional" obligándose el arrendatario a "no ceder, subrogar, traspasar o subarrendar total o parcialmente la vivienda objeto de este contrato".

Por lo que se refiere al inmueble de CALLE000 de Madrid se trata de una vivienda de 170 m<sup>2</sup> propiedad de uno de los socios de SGAIM que se la arrienda a ECR 2011, SL a cambio de 3.000 euros mensuales. En un primer momento se manifestó que "este local lo usaban principalmente Everardo (hijo de Laureano), que residía en Madrid en tanto que estaba haciendo sus estudios universitarios, y ocasionalmente, una vez a la semana el señor Laureano", si bien después manifestó que "el lugar de residencia del trabajador Everardo es PASEO000 NUM006 NUM007, 28200 Alcobendas, Madrid" que se dice es la casa de unos amigos de la familia. Repárese en la escasa lógica económica de alquilar un inmueble en Madrid a un coste de 36.000 euros anuales, con el objeto de que un empleado a media jornada realice desde el mismo tareas auxiliares del tipo "pasar a limpio memorias" o "buscar información en Internet".

En sus alegaciones el interesado se remite a un acta notarial incoada el 27/04/2016 donde dice que se afirma que "... dicho despacho contiene todo el mobiliario habitual de una oficina", ahora bien, tal afirmación o constatación consta en el documento, pero no es una apreciación del notario como se insinúa, sino que es una afirmación del compareciente que el notario se limita a reproducir en el acta. El notario, por su parte, se limita a extender diligencia y a constatar que las cuatro fotos entregadas coinciden con el interior del inmueble visitado, sin deducir de ello nada más. Consultadas esas fotografías, en realidad nada permiten deducir, salvo que en dos de ellas aparece una mesa de escritorio con un ordenador e impresora, sin que pueda descartarse que se trate de la misma mesa fotografiada desde dos ángulos distintos.

Cabe concluir, también aquí, en la falta de afectación de estos elementos a actividad económica alguna.

8. Junto a la aludida falta de medios y recursos, también concurren otros elementos de juicio que abundan en el uso artificioso o abusivo de la operativa jurídica declarada, así, el control que el Sr. Laureano ejerce tanto sobre ECR 2011, SL como sobre SGAIM y sobre los otros dos clientes de la misma, la falta de lógica económica de muchas de las pretensiones expuestas por la parte, pues en ausencia de otras motivaciones distintas a las fiscales (desvío de rentas), la constitución de la sociedad solo conllevó mayores gastos y complicaciones (crear un departamento comercial que no funcionó ni podía legalmente funcionar, contratar un auxiliar administrativo para la gestión de la propia sociedad, sufragar una sede social en Madrid,...), también hay que señalar que, en último término, los servicios que el Sr. Laureano presta a la interpuesta ECR 2011, SL son los mismos que esta presta a SGAIM y que, a su vez, coinciden con los que esta última factura a sus clientes, en este sentido, recordar lo manifestado acerca de que el Sr. Laureano "era el que realmente se encargaba de realizar los proyectos que le encargaban a la empresa [SGAIM]. El resto de personal realizaba servicios auxiliares". Además, la necesaria gestión de ese entramado o apariencia, da lugar a negocios jurídicos de escasa congruencia, como son el autocontrato entre el Sr. Laureano y ECR 2011, SL que colisiona frontalmente con la LSC y con el código ético de SGAIM, o como ocurre también con el contrato de arrendamiento de vivienda que se convierte en un "ilegítimo" arrendamiento de local de negocio que ocupa las dos terceras partes del inmueble.

9. De otro lado, en cuanto a la causa de la simulación, el propio acuerdo de liquidación pone de manifiesto:

La existencia de sociedades profesionales con presencia fundamental del socio profesional es una realidad que admite nuestro ordenamiento, y no se cuestiona por la Inspección; sin embargo, para que tal tipo de sociedad pueda quedar amparada por la normativa tributaria será preciso que obedezca a razones económicas válidas o, dicho de otro modo, exista una causa comercial verdadera y lícita, lo que habrá de llevarnos a rechazarla en aquellos casos en que los motivos que subyacen en su utilización sean, en realidad, de naturaleza fiscal, exclusiva o fundamentalmente.

La utilización simulada de sociedades interpuestas podría derivarse toda una serie de ventajas fiscales, entre las que cabe citar las siguientes:

- La disminución del tipo marginal aplicable a las rentas del profesional, pues en lugar de aplicar el tipo marginal del I.R.P.F. que correspondería a las rentas en caso de obtención directa por el profesional se pasa a gravar parte de las mismas al tipo del I.S., mucho más reducido cuando se trata de rentas elevadas.

- El desdoblamiento de las retribuciones del profesional: de una parte, la retribución percibida de la sociedad interpuesta y de otra la facturación de la sociedad interpuesta, que en buena medida se destina al pago de gastos personales del profesional, con lo que en último término se logra que la retribución no se ajuste a su valor de mercado.

- La compensación sin límite de todas las rentas en la base imponible, frente a las limitaciones que impone la normativa reguladora del I.R.P.F.

- La aplicación de las deducciones existentes en el ámbito del I.S.

- El efecto financiero derivado de percibir las retribuciones íntegras, sin retención por parte del pagador de las mismas, cuando se facturan por la sociedad interpuesta.

De forma tal, que lo que hemos de determinar, en el supuesto que nos ocupa, es si la "intermediación" de la entidad ECR 2011, S.L., en la prestación de servicios a los clientes a los que dirige su facturación, responde a una realidad material sustancial con una causa comercial verdadera y lícita, o si, por el contrario, se trata tan sólo meros artificios jurídico-formales que tratan de simular una realidad material, con la única finalidad de minorar la carga fiscal de las rentas obtenidas por D. Laureano, socio mayoritario y Administrador único de la entidad.

- Pues bien, una vez analizado el expediente, y como consecuencia de las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento inspector, en base a las facultades reconocidas a la inspección de los tributos en el artículo 142 de la Ley General Tributaria, relativas al examen de documentos, libros, contabilidad, facturas, justificantes, y del resto de información proporcionada por el obligado tributario o por terceros, así como de la propia información que obra en poder de la Administración Tributaria, la conclusión a la que se llega, es que tales necesidades jurídicas o económicas no están presentes en el caso que nos ocupa, sino que estamos ante un caso de simulación, cuya fundamentación consiste en que la entidad ECR 2011, S.L., se ha utilizado como "pantalla" para ocultar lo efectivamente realizado, de forma que la facturación por tal entidad a sus clientes, es en realidad un mecanismo dirigido a minorar la tributación que habría de soportar Don Laureano, si hubiera obtenido directamente de esos clientes la totalidad de las retribuciones derivadas de su actividad profesional para los mismos, adoptando ECR 2011, S.L. el papel de persona interpuesta, como medio para la consecución de ventajas fiscales.

### **Séptimo:** *Decisión de la Sala.*

1. A la vista de lo anterior, siendo los argumentos los mismos que fueron eficazmente rebatidos en la resolución ahora impugnada, basta asumir por ser acertados, los razonamientos del TEARC que hemos resumido en el fundamento anterior.

En efecto, en el marco de la distribución de la carga probatoria, la Sala considera que Administración colma la carga de la prueba que le correspondía acreditar, para concluir la existencia de simulación, teniendo en cuenta que todos los indicios que llevan a la conclusión deben examinarse en su conjunto y no de forma individual.

Los hechos que recoge el acuerdo de liquidación y hemos resumido, evidencian que no estamos ante simples y débiles conjeturas que no puedan apoyar la presunción de simulación. A juicio de la Sala, los indicios constatados por la Inspección son múltiples, concordantes entre ellos y llevan a la conclusión de que efectivamente concurren los expresados requisitos de la prueba de presunciones, por lo que hemos de compartir con la Inspección y el TEARC que la prueba recopilada por la Inspección acredita que existe simulación.

2. Si bien la existencia de sociedades profesionales en las que tenga una presencia prácticamente total el socio profesional es una realidad admitida por el ordenamiento tributario, sin embargo para que quede amparada por la normativa tributaria, es necesario que ello responda a razones económicas válidas, por lo que, a sensu contrario, no podrá ampararse esa utilización cuando se fundamente en motivos que en la práctica sean exclusiva o fundamentalmente fiscales, provocando una 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, más bajo que el del IRPF cuando de cantidades elevadas se trata. Además de la aplicación de deducciones existentes en el Impuesto sobre Sociedades y el remansamiento de rentas con los que se sufragan gastos de carácter personal sin que estas rentas tributen en la persona física.

En este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2020 (rec. 5977/2018).

**3.** La actora considera que los indicios no son suficientes para concluir que existe simulación. A su juicio, en cuanto a los medios personales, el reconocimiento del gasto de la trabajadora Sra. Crescencia, es una prueba de que existen tales medios. A tal efecto, la prueba testifical consistente en la declaración de la Sra. Crescencia en el recurso seguido bajo el número de Sección 211/2022.

Sin embargo, la prueba no enerva, sino que confirma las conclusiones a las que llega la resolución impugnada, acerca del tiempo de prestación de los servicios en los tres ejercicios regularizados (2 meses de 36 posibles). Además, el TEARC se apresura a clarificar que el hecho de admitir la deducción de los gastos por sueldos y salarios de la trabajadora doña Crescencia no implica, ni mucho menos, que esté considerando que la entidad sí disponía de medios personales suficientes para ejercer su actividad más allá del socio de la misma (D. Laureano), pues dicha trabajadora en ningún caso puede dotar a la entidad ECR 2011, S.L. de medios personales suficientes para considerar que desarrolla actividad económica durante los ejercicios comprobados.

No debe perderse de vista que la sociedad ECR 2011, SL se encuentra dada de alta en el epígrafe 843.1 del IAE, "Servicios técnicos de ingeniería".

**4.** La demandante aduce que los servicios se prestaron, por lo que no existe simulación. Sin embargo, en este caso, no se cuestiona la realidad de los servicios sino la existencia de simulación en la interposición de la sociedad ECR 2011, SL en la prestación de servicios por don Laureano, pues dicha entidad carece de medios materiales y personales suficientes que añadan valor alguno (o siendo este residual) a la labor prestada por don Laureano.

Lo que se concluye es la existencia de simulación relativa, consistente en la interposición innecesaria de una sociedad, sin otro objetivo mercantil que permitir una reducción notable de los ingresos de la persona física. La actividad de prestación de servicios de ingeniería informática es única y es realizada por el Sr. Laureano y no por la entidad ECR 2011. Y, en consecuencia, que la facturación de ECR 2011 SL a la entidad SGAIM SA, FILE SYSTEM SL y Laureano es una facturación por unas prestaciones que realmente son realizadas por el Sr. Laureano en el marco de su relación mercantil por el ejercicio de su actividad de ingeniería informática.

**5.** De otro lado, manifiesta la demandante desconocer a qué se refiere la Inspección con la ausencia de visibilidad de ECR 2011, SL ante terceros.

No obstante, en el acuerdo de liquidación se destaca que en la propia Acta Notarial de 27 de abril de 2016 aportada por ECR 2011, SL no se ha constatado, al menos, la existencia de una placa identificativa de la sociedad ECR 2011, SL en un lugar del inmueble abierto al público. El hecho de que la sociedad carezca de cualquier forma de publicidad o de signos externos, que permitan a terceros la identificación de la misma es indicativo de que esta no necesita manifestarse al exterior, sino que de su supuesta existencia únicamente tienen conocimiento los implicados en la simulación, es decir, la persona física y las sociedades destinatarias de los servicios, sociedades en las que, como hemos visto, tiene poder de decisión la persona física.

En cualquier caso, hemos de recordar que los indicios se han de examinar de forma conjunta y no de manera individualizada.

Por lo anterior y en el marco de la distribución de la carga probatoria, la Sala considera que Administración colma la carga de la prueba que le correspondía acreditar, para practicar la regularización controvertida. Y que no se ha desvirtuado el acervo probatorio que lleva a la Inspección a apreciar la simulación y que hemos resumido.

**Octavo:** *Sobre la regularización mediante el régimen de operaciones vinculadas, la economía de opción y el conflicto en aplicación de la norma.*

**1.** Por lo que se refiere a la regulación a través de las previsiones del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, esto es, operaciones vinculadas, la Sala no estima que pueda aplicarse el régimen de las operaciones vinculadas, pues no se trata de valoración de las prestaciones sino de calificación del negocio.

En efecto, el artículo 18 TRLIS se refiere a las reglas de valoración de operaciones vinculadas, pero naturalmente son aplicables a las verdaderas actividades desarrolladas por la Sociedad, no a las simuladas. Entonces, lo procedente, como resulta del artículo 16.1 LGT, es gravar las operaciones efectivamente realizadas por las partes, de acuerdo con su auténtica naturaleza.

En este Sentido, hemos de reiterar que el ordenamiento jurídico permite la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, y que las operaciones entre el socio y la sociedad se valoran de

acuerdo con el régimen de operaciones vinculadas. Ahora bien, lo que no ampara es la utilización de una sociedad para facturar a otra los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, siendo un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del socio profesional.

En definitiva, una vez que hemos decidido que existe simulación no cabe la referencia al régimen de operaciones vinculadas.

**2.** De otro lado, la economía de opción, fundada en el principio de autonomía de voluntad, consiste en elegir entre diversas alternativas jurídicas en función de su mejor reparto en la carga fiscal; la economía de opción supone la elección lícita entre diversas alternativas jurídicas la que representa una menor carga fiscal.

La jurisprudencia ha declarado reiteradamente, por todas, STS de 18 de marzo de 2013 (Recurso Casación núm. 392/2011), que la legitimidad de la llamada economía de opción está fuera de duda, porque no afecta al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria (sentencia de 4 de julio de 2007 (recurso 274/03, FJ 4º, letra d)). Cuestión diferente es que, bajo la apariencia de esa legítima opción, en realidad se pacten negocios jurídicos anómalos (sentencias de 15 de diciembre de 2008 (casación 5985/05, FJ 4º) y 9 de marzo de 2009 (casación 6866/05, FJ 6º), entre otras), esto es, acuerdos con los que se persigue la obtención de resultados o de fines distintos a los previstos por la ley para la fórmula utilizada. De lo anterior se colige que la existencia de un negocio jurídico simulado o de un complejo negocial de esa índole impide defender la presencia de una opción económica legítima.

Por su parte, en la Sentencia de 22-6-2016, rec. 2218/2015, el Tribunal Supremo pone de relieve: << La economía de opción tiene diversos significados. El que configura su noción clásica como "ofrecimiento explícito de fórmulas jurídicas igualmente válidas", comprensivo de los supuestos en los que el ordenamiento jurídico ofrece al sujeto pasivo diversas alternativas, con la razonable suposición de que elegirá la de menor coste tributario, sin que ello suponga la realización de maniobras de elusión o abuso de las posibilidades de conformación jurídica. El que se identifica con las llamadas "opciones fiscales" que suponen un derecho concedido por la ley fiscal al contribuyente, colocado en una determinada situación jurídica en relación con el impuesto, para ejercer libremente una opción que influye en la configuración del régimen jurídico. Y, en fin, el que se refiere a los supuestos en los que las alternativas aparecen, incluso, de modo implícito en la norma.

Pero, ni en su acepción más amplia, puede entenderse que "la economía de opción atribuya al obligado tributario la facultad de configurar negocios o situaciones económicas con incidencia fiscal o sobre fórmulas negociales que, sin "motivos económicos válidos" se eligen con una exclusiva finalidad tributaria. Conseguir una ventaja fiscal constituye un fin que no es jurídicamente objetable, salvo que se convierta en la única causa del negocio jurídico celebrado.

La economía de opción termina donde empieza la elusión tributaria. De modo que si la economía de opción se basa en las posibilidades derivadas de la libre configuración negocial, que abarca la facultad de celebrar negocios con la finalidad de obtener una ventaja o ahorro fiscal, es necesario, como señala la jurisprudencia, evitar que esa libertad de configuración suponga desvirtuar la correcta y natural aplicación de las normas tributarias. Y ello ocurre cuando se acude a fórmulas negociales que se resumen en la categoría de los "negocios jurídicos anómalos", que incluye los negocios en fraude de ley, el negocio indirecto, el negocio fiduciario y el negocio simulado. Se trata, en suma, de la utilización de negocio no gravado o gravado en menor medida que supone la "deformación" de otro negocio, gravado o más gravado, con la idea de sustraerse a la regulación tributaria normal.>>

En definitiva, la jurisprudencia viene declarando, cualquiera que sea la calificación, (fraude, simulación o negocio anómalo), que corresponde la exigencia del tributo conforme a la operación realmente querida y realizada, ya que el dato decisivo consiste en haber conseguido un resultado económico sujeto a imposición, que se pretende ocultar al fisco o que se presenta al mismo como efecto de una operación no gravada o que lo está en menor medida.

**3.** Por último indicar que no se trata de un conflicto entre dos normas de posible aplicación, porque no existe norma alguna de cobertura cuya aplicación pudiera cuestionarse, sino, simplemente, inexistencia por simulación del presupuesto de hecho en que el aquí recurrente pretende aplicar, las operaciones vinculadas; es decir no se trata de un conflicto entre dos normas de posible aplicación, sino se trata que una norma, que no es de aplicación porque no existe el presupuesto de hecho para ello.

**Noveno:** *Sobre las costas procesales.*

Procede imponer las costas a la parte actora, de acuerdo con lo previsto en el artículo 139 LRJCA, si bien atendida la facultad de moderación que el apartado cuarto del propio artículo concede a este Tribunal, hasta el límite de 2.000 euros, por todos los conceptos.

**FALLO:**

DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo promovido por ECR 2011, SOCIEDAD LIMITADA, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 20 de abril de 2021, a la que se contrae la presente litis, con imposición de costas a la actora, hasta el límite de 2.000 euros, por todos los conceptos.

Notifíquese a las partes la presente Sentencia, que no es firme, contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Firme la presente librese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevarla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por ésta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/. PUBLICACIÓN. La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por la Magistrada ponente . Doy fe.

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