

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de julio de 2024

Sala 1.^a

R.G. 1600/2024

SUMARIO:

IS. Base imponible. Compensación de bases negativas. Simulación. Medios de prueba. Carga de la prueba. La Administración considera que las operaciones realizadas entre XZ y JK no reflejan una realidad económica, sino que están diseñadas artificialmente para reducir la carga tributaria de XZ, aprovechando las bases impositivas negativas (BINs) generadas por JK en ejercicios anteriores que ya estaban prescritos. El TEAC, al valorar los indicios aportados por la Inspección, concluye que estos forman una presunción razonable de simulación.

Procedimiento sancionador. Sanciones. El TEAC considera que el elemento objetivo de la infracción está acreditado, ya que XZ dejó de ingresar parte de la deuda tributaria al deducir gastos provenientes de operaciones simuladas y no justificadas. El TEAC concluye que se ha acreditado el elemento subjetivo de la sanción, evidenciando que la conducta de XZ fue culpable. XZ argumenta que la base de la sanción debería calcularse considerando una regularización conjunta con JK, para que el perjuicio fiscal fuera nulo por compensación entre las cantidades declaradas y deducidas entre ambas entidades. El TEAC rechaza esta alegación, invocando el principio de personalidad de las sanciones, que establece que las sanciones deben aplicarse solo a la conducta específica de cada sujeto pasivo.

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

Se ha visto el presente recurso de alzada promovido por Don **Axy** (NIF ...), en nombre y representación de **XZ**, S.L. - NIF ..., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana por la que se resuelven las reclamaciones económico - administrativas (46/00176/2022 y acumuladas 46-00263-2022; 46-00264-2022; 46-02559-2022; 46-02786-2022; 46-02787-2022) previamente interpuestas contra el acuerdo de liquidación, referencia **REFERENCIA_1**, y contra el acuerdo de imposición de sanción derivado del anterior, referencia **REFERENCIA_2**, dictados por la Dependencia Regional de Inspección (Inspección) de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el concepto tributario Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2016-2018.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 05/07/2023 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 05/07/2023 contra la resolución dictada en primera instancia por el TEAR de Valencia, identificada en el encabezamiento.

SEGUNDO.- A continuación se exponen los hitos más relevantes del expediente:

La entidad interesada, **XZ** S.L, en adelante **XZ**, se constituyó mediante escritura pública otorgada el ... de 2009 por Don **Axy**, que suscribió 45 participaciones por un importe nominal de 4500 euros y por la entidad **TW** SL (...), que ostentaba 15 participaciones por un importe de 1500 euros, siendo el administrador único de **XZ** Don **Axy**.

La sociedad está especializada en la liquidación de bienes y derechos, integrantes de la masa activa de sociedades que se encuentran en situación de concurso de acreedores. Para tal fin, la entidad ha desarrollado un software que sirve a la realización de subastas por medios electrónicos.

El ... de 2010 **TW** SL transmite las participaciones sociales que ostentaba en el capital de **XZ** al Sr. **Axy**.

El ... de 2012 el Sr. **Axy** transmite 12 de las 60 participaciones de **XZ** a la entidad **QR**, SL (...) por 1200 euros.

El ... de 2015 se elevan a público los siguientes acuerdos:

Síguenos en...

- Aumento de capital social de **XZ** SL, en 40 participaciones sociales, 32 de los cuales se suscriben por el Sr. **Axy** y el resto por Don **Bts**.

- Reducción del valor nominal de las participaciones sociales a 1 euro, creándose 10.000 participaciones sociales para cubrir la totalidad del capital desembolsado.

- Remuneración de las participaciones sociales y canje de acuerdo con las siguientes adjudicaciones:

- Al Sr. **Axy** le corresponden 8000 participaciones sociales, por un valor nominal global de 8000 euros.
- Al Sr. **Bts** le corresponden 2000 participaciones, por un valor nominal total de 2000 euros.

El ... de 2015, el Sr. **Axy** transmite 1714 participaciones a 1 euro de valor nominal a **NP** (...), 2786 participaciones a **LM** SL (...) y 3200 a la entidad **JK** SL(...), en adelante **JK** que pasa a ostentar un 32% del capital social de **XZ**.

La entidad **JK** se constituyó el ... de 1994 mediante escritura pública, siendo su objeto social:

"- El desarrollo de portales web y aplicaciones ad hoc, marketing on line, redes sociales, (...).

- Compraventa, gestión, administración e intermediación mobiliaria, arrendamiento no financiero y comercialización, por cuenta propia, de fincas urbanas y rústicas. (...).

- La adquisición, tenencia, disfrute y transmisión por cualquier título de cualesquiera bienes muebles, administración, gestión, transformación y comercialización. (...)."

JK permaneció inactiva desde el año 2007 hasta 2013, reactivándose en el ejercicio 2014 al darse de alta en la actividad de "intermediarios del comercio". Desde su reactivación, la entidad se encuentra participada en un 98% por D. **Axy**, que es, a su vez, su administrador único.

En junio de 2014, la entidad **JK** presenta las autoliquidaciones correspondientes al IS de los ejercicios 2008-2012 acreditando Bases Imponibles Negativas (BINs) con origen en el ejercicio 2008, por importe superior a los dos millones de euros, derivados de la inversión financiera en la entidad **GH** S.L.

Durante los ejercicios 2014-2016 la entidad **JK** emitió sendas facturas a **XZ** por la prestación de servicios, registrando una serie de ingresos que hubieran determinado unas Bases Imponibles positivas en el IS; sin embargo, a través de la compensación de las BINs declaradas en 2014, procedentes de 2008, no existió una tributación efectiva de tales ingresos.

No obstante, **JK** fue objeto de un procedimiento inspector en relación a su IS del que resultó una regularización respecto del IS ejercicios 2014 y 2015, y de un procedimiento de gestión (comprobación limitada) del que resultó una liquidación por el IS del ejercicio 2016, cuyo fundamento radicó en negar el derecho a compensar esas BIN's generadas en 2008.

TERCERO.- El 2 de julio de 2020, la Dependencia Regional de Inspección (Inspección) de la Comunidad Valenciana, inició actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de alcance general, cerca de la entidad interesada, **XZ**, por el concepto tributario Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2016-2018 y por el Impuesto sobre Valor Añadido (IVA), periodos impositivos 1 Trimestre de 2016 al 4 Trimestre de 2018.

Con carácter previo al inicio de las actuaciones inspectoras, la sociedad interesada había presentado las autoliquidaciones del IS, correspondientes a los ejercicios objeto de comprobación, con el siguiente detalle (en euros):

	EJERCICIO 2016	EJERCICIO 2017	EJERCICIO 2018
Fecha inicio del período	01/01/2016	01/01/2017	01/01/2018
Fecha fin del período	31/12/2016	31/12/2017	31/12/2018
BASE IMPONIBLE	818.427,75	736.080,36	1.025.986,16

Síguenos en...



BASE IMPONIBLE	818.427,75	736.080,36	1.025.986,16
después reserva nivelación			
Cuota íntegra	204.606,94	184.020,09	256.496,54
Cuota Int. Ajustada posit.	204.606,94	184.020,09	256.496,54
Deducciones	17.400,00	0,00	17.037,07
Cuota líquida positiva	187.206,94	184.020,09	239.459,47
Retenciones e ingresos a cuenta (cap. mob, arrendamientos inm urb, participaciones IIC y otros)	0,00	252,98	14.898,85
Cuota del ejercicio	187.206,94	183.767,11	224.560,62
Pag frac. y cuot. imput.	6.962,13	70.833,05	99.853,41
Cuota diferencial	180.244,81	112.934,06	124.707,21
Líquido a ingresar o dev.	180.244,81	112.934,06	124.707,21

CUARTO.- Dichas actuaciones inspectoras finalizaron el 14 de diciembre de 2021 con la notificación de un acuerdo de liquidación por el cual se regularizaba la situación tributaria del contribuyente, en cuanto al tributo y ejercicios señalados, mediante la practica de los siguientes ajustes:

- Incremento de la base imponible del IS de los ejercicios 2016-2018 al considerarse la no deducibilidad fiscal del gasto correspondiente a los servicios de gestión, dirección comercial y marketing, facturados por **JK** a **XZ**. Estima la Inspección que se trata de la prestación de servicios simulados entre las partes.

- Disminución de la Base Imponible de **XZ** al estimar deducibles, en sede de esta última, gastos correspondientes a servicios facturados a **JK** por terceros proveedores de bienes y servicios. Estima la Inspección que el destinatario real de los bienes y servicios facturados es **XZ**.

- Incremento en la base imponible de los ejercicios objeto de comprobación al considerar la no deducibilidad fiscal de determinados gastos que estima la Inspección no afectos a la actividad económica, por tratarse de gastos privativos del socio y administrador único de **XZ**, el Sr. **Axy**.

Como consecuencia de la regularización practicada, se dicta una liquidación provisional correspondiente con el siguiente detalle, en euros:

	EJERCICIO 2016	EJERCICIO 2017	EJERCICIO 2018
Fecha inicio del período	01/01/2016	01/01/2017	01/01/2018
Fecha fin del período	31/12/2016	31/12/2017	31/12/2018
BASE IMPONIBLE	1.148.896,21	1.287.475,99	1.544.529,79
BASE IMPONIBLE después reserva nivelación	1.148.896,21	1.205.689,28	1.544.529,79
Cuota íntegra	287.224,05	301.422,32	386.132,45
Cuota Int. Ajustada posit.	287.224,05	301.422,32	386.132,45
Deducciones	17.400,00	0,00	17.037,07
Cuota líquida positiva	269.824,05	301.422,32	369.095,38
Retenciones e ingresos a cuenta (cap. mob,		252,98	14.898,85

Síguenos en...

arrendamientos inm urb,
participaciones IIC y otros)

Cuota del ejercicio	269.824,05	301.169,34	354.196,53
Pag frac. y quot. imput.	6.962,13	70.833,05	99.853,41
Cuota diferencial	262.861,92	230.336,29	254.343,12
Líquido a ingresar o dev.	262.861,92	230.336,29	254.343,12
Autoliquidación	180.244,81	112.934,06	124.707,21
CUOTA DEL ACTA	82.617,11	117.402,23	129.635,91

Por el devengo de intereses de demora:

PERIODO	IMPORTE	DESDE	HASTA	DÍAS	INTERESES
2016	82.617,11	26/07/2017	13/12/2021	1602	13.589,38
2017	117.402,23	26/07/2018	13/12/2021	1237	14.908,47
2018	129.635,91	26/07/2019	13/12/2021	872	11.600,64

Resultando, de forma agregada:

Cuota	329.655,25
Recargos	0,00
Intereses de Demora	40.098,49
Deuda a ingresar / a devolver	369.753,74

QUINTO.- Como consecuencias de las actuaciones inspectoras seguidas, que llevaron a la Administración a apreciar indicios en la comisión de infracción tributaria, se notifica al obligado tributario, el 3 de enero de 2022, el acuerdo de inicio del procedimiento sancionador, acompañado de la propuesta de imposición de sanción.

Concluye el órgano sancionador que, en los ejercicios objeto de comprobación, el contribuyente habría cometido, por su IS, la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley General Tributaria (LGT), 58/2003, de 17 de diciembre, como consecuencia de haber dejado de ingresar la cuota que hubiera debido resultar de la correcta autoliquidación del tributo al haber integrado en su declaración gastos derivados de operaciones que la Inspección estima simuladas y otros gastos no afectos a su actividad económica. Se fija una cuota dejado de ingresar de 82.617,11 euros en 2016, 117.402,23 euros en 2017 y 129.635,91 euros en el ejercicio 2018, que constituye la base de la sanción para la infracción cometida en cada ejercicio.

El procedimiento sancionador finaliza con la notificación, el 4 de abril de 2022, del correspondiente acuerdo de imposición de sanción, con el siguiente detalle:

	PERIODO 2016	PERIODO 2017	PERIODO 2018
Artículo aplicable	Artículo 191	Artículo 191	Artículo 191

Síguenos en...

BASE SANCIÓN	82.617,11	117.402,23	129.635,91
Calificación infracción	MUY GRAVE	MUY GRAVE	MUY GRAVE
% Sanción	115%	120%	120%
Importe sanción	95.009,68	140.882,68	155.563,09
Sanción reducida	95.009,68	140.882,68	155.563,09
SANCIÓN EFECTIVA	95.009,68	140.882,68	155.563,09

SEXTO.- Disconforme el interesado con el acuerdo de liquidación y de imposición de sanción dictado interpone contra los mismos, el 23 de diciembre de 2021 y el 11 de abril de 2022, respectivamente, reclamación económico administrativa ante el TEAR de la Comunidad Valenciana, que son resueltas acumuladamente en sentido desestimatorio, el 14 de marzo de 2023.

La resolución dictada se notifica al obligado tributario el 4 de abril de 2023.

SÉPTIMO.- Disconforme el interesado con la resolución dictada, en primera instancia, por el TEAR de Valencia, interpone contra la misma el 26 de abril de 2023, recurso de anulacion alegando la incongruencia completa y manifiesta de la resolución impugnada.

El TEAR de Valencia resuelve el referido recurso el 18 de mayo de 2023, en sentido desestimatorio, al considerar que no concurre en su resolución el defecto formal alegado por el interesado.

Dicha resolución se notifica al obligado tributario el 5 de junio de 2023.

OCTAVO.- No conforme el interesado con la resolución de la reclamación económico administrativa y del recurso de anulación, interpone contra las mismas, el 5 de julio de 2023, el presente recurso de alzada, ante este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), mediante escrito efectuando las alegaciones, a las que más adelante nos referiremos, sobre las siguientes cuestiones fundamentales:

- Extralimitación del TEAR en su resolución al identificar una ventaja fiscal no apreciada por la Inspección.
- Inexistencia de simulación por falta de identificación de la ventaja fiscal.
- Si la liquidación dictada como consecuencia de la simulación genera el pago en **XZ** y el derecho a la devolución en **JK**, el resultado neto a ingresar sería nulo por lo que no existe cuota dejada de ingresar a los efectos del artículo 191 de la LGT.
- Ausencia del elemento objetivo y subjetivo propio de toda conducta infractora, lo que determinaría su improcedencia.

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 o no a Derecho de las resoluciones dictadas por el TEAR de Valencia y, en consecuencia, del acuerdo de liquidación y de imposición de sanción de los que se derivan tanto la resolución de la reclamación económico administrativa como el recurso de anulación .

Síguenos en...



TERCERO.- En atención al principio de prioridad lógica de las cuestiones formales sobre las materiales, debemos pronunciarnos, en primer lugar, acerca de un defecto formal alegado por el interesado, tanto en el recurso de anulación interpuesto ante el propio TEAR, como en el presente recurso de alzada, respecto de la resolución de la reclamación económico administrativa dictada por el TEAR de Valencia.

Según el contribuyente, el TEAR se habría extralimitado en su función comprobadora al identificar una ventaja fiscal no apreciada por la Inspección en las operaciones declaradas como simuladas; así lo manifiesta cuando dice:

"La inspección establece que se ha producido una simulación, pero no identifica cuál es la ventaja fiscal que ha obtenido la sociedad como consecuencia de dicha simulación.

(...)

Sin embargo, en la página 14 de su resolución 14/03/2023, el TEAR, extralimitándose en sus funciones revisoras, identifica una ventaja fiscal que no ha sido determinada por la inspección, y es la siguiente: "(...) la estructura simulada creada se mantiene en los ejercicios 2017 y 2018 con el único fin de favorecerse de dichos créditos fiscales ante un eventual resultado favorable de los recursos y reclamaciones promovidos frente a las liquidaciones practicadas por la inspección relativas a los ejercicios 2014 y 2015."

El TEAR identifica una ventaja fiscal que no ha podido fundamentar la inspección en ningún momento por tratarse, en realidad, de una ventaja inexistente. Así, el TEAR busca una ventaja fiscal forzada y falsa para cubrir una carencia de la inspección.

En consecuencia, el hecho de que el TEAR haya añadido un nuevo argumento que en ningún momento fue planteado por la inspección es suficiente para que este Tribunal al que nos dirigimos acuerde la anulación de las resoluciones del TEAR objeto de este recurso, así como de la regularización practicada por la Administración."

Ciertamente, los Tribunales Económico-Administrativos, órganos de naturaleza estrictamente revisora, deben ceñirse al contenido del acto administrativo objeto de revisión, y al del expediente incorporado, para determinar si aquel es conforme, o no, a Derecho. Deben ejercer esta función revisora dentro de los límites de la reclamación, que no son otros que los fijados por las pretensiones del reclamante que constituyen, a su vez, el objeto de la reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de estar a lo que señala el artículo 237 LGT:

"1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.

2. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones".

Lo contrario, implicaría el ejercicio de funciones de comprobación que no se tienen atribuidas, y que supondrían una modificación sustancial de los términos del debate planteado, llevando a incurrir en una incongruencia procesal.

Así lo ha reconocido este Tribunal Económico-Administrativo Central en resoluciones tales como la de 09-03-2017 (RG 3011/15-DYCTEA) en la que decíamos, por lo que aquí interesa:

<<TERCERO.- Alega la entidad recurrente que la resolución dictada por el TEAR incurre en incongruencia del fallo y desviación en el ejercicio de la potestad revisora ya que la motivación del acuerdo desestimatorio para negar la rectificación de la autoliquidación y, por tanto, el derecho a la devolución de la cantidad indebidamente ingresada, no fue otra que la inaplicación de la exención contenida en el artículo 9 de la Ley 2/1994 al caso enjuiciado al entender la Administración Autonómica que dicho beneficio fiscal solo resultaba aplicable a las novaciones de préstamos hipotecarios, por lo que la resolución del TEARM que desestima la reclamación en atención a una circunstancia que quedaba al margen del debate y que no había sido cuestionada por la propia Administración Autonómica en el seno del procedimiento de gestión, incurre, por tanto, en incongruencia extra petita, vicio en que en el ámbito judicial se da cuando los órganos jurisdiccionales «aun resolviendo dentro de los límites de las pretensiones de las partes, lo hicieron, sin

embargo, en consideración a motivos distintos de los aducidos, sin oír previamente a las partes.» (STC 278/2006, de 25 de septiembre, FJ 3) y que resulta predicable también de los actos administrativos como el que nos ocupa. Añade que configurada la reclamación económico-administrativa en la LGT como uno de los medios de revisión contemplados en el Título V de dicho cuerpo normativo, resulta evidente que la introducción en la resolución de dicha reclamación de un fundamento que no fue tenido en cuenta por la propia Administración al resolver sobre solicitud de rectificación instada ha supuesto un exceso en la labor revisora.

CUARTO.- Efectivamente, del examen de la resolución denegatoria de la devolución solicitada se desprende que la motivación era exclusivamente la inaplicación de la Ley 2/94 a los créditos hipotecarios, sin haberse analizado si la operación formalizada en escritura de fecha 18 de mayo de 2010 podría objetivamente por el contenido de los acuerdos adoptados en la novación beneficiarse de la exención contenida en la citada ley.

Impugnada la liquidación ante el Tribunal Regional, éste, tras declarar la doctrina reiterada por este Tribunal Central y confirmada por el Tribunal Supremo sobre la plena equiparación de créditos y préstamos hipotecarios a efectos de la exención regulada en la Ley 2/94, entra a analizar una cuestión nueva como es la existencia de una convención en dicha escritura que a juicio de dicho Tribunal Regional no puede incluirse dentro de los supuestos de exención.

En definitiva, la resolución del TEAR contradice la motivación en la que la administración tributaria basa su resolución, pero al propio tiempo confirma su sentido por otra motivación distinta.

QUINTO.- Sobre esta cuestión se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencia de 19 de diciembre de 2012 (rec casación 559/2010): "La facultad revisora concedida a los órganos económico-administrativos versa sobre el examen de la conformidad a derecho del acto administrativo de liquidación tributaria, lo que comporta que todo lo que exceda del examen jurídico de dicha cuestión constituye una irregularidad invalidante en su proceder, al sustituir la decisión alcanzada por los órganos de gestión por otra distinta en el curso de la reclamación interpuesta por el propio contribuyente, lo que asimismo implica un incumplimiento flagrante del papel que le atribuye nuestro ordenamiento jurídico. Si bien es cierto que el órgano económico-administrativo puede analizar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, estando facultado, tras el análisis del supuesto de hecho, para determinar el marco jurídico de referencia, obteniendo de su aplicación las consecuencias pertinentes, no es menos cierto que lo que no puede es alterar el supuesto de hecho determinado por el órgano de gestión (...) introduciendo en el debate un "nuevo" hecho que perjudica al reclamante (...)"

Es conclusión de la jurisprudencia expuesta que si bien la Ley concede a los Tribunales Económico-Administrativos amplias competencias revisoras pudiendo entrar a analizar cuestiones no planteadas -en cuyo caso el propio reglamento de revisión establece que deberá comunicarse al interesado- cuando el Tribunal en sus funciones revisoras deniega la pretensión del reclamante en virtud de hechos distintos a los considerados por el órgano de aplicación de los tributos coloca al contribuyente en una indefensión procesal, al impedirle alegar sobre la misma, perdiendo una instancia revisora y obligándole a alegar por primera vez, ya en alzada, contra la cuestión nueva.

En el caso al que se refiere el presente recurso, la Administración tributaria al considerar inaplicable la normativa invocada por el contribuyente al solicitar su devolución, no llegó a examinar si la operación formalizada en el documento podía o no haberse acogido a los invocados beneficios fiscales. Debe señalarse que la resolución del Tribunal Regional no consistió en un desarrollo, explicación, o fundamentación ampliada de la motivación realizada previamente por la Administración tributaria autora del acto, función plenamente válida y propia de los órganos de revisión al fundamentar sus resoluciones, sino que en realidad suplió la función que debió realizar el órgano gestor de haber aplicado la normativa tributaria procedente.

A juicio de este Tribunal Central, el Tribunal Regional debió revocar la resolución dictada por el órgano gestor, declarando ser aplicable a los créditos hipotecarios los beneficios fiscales contenidos en la Ley 2/94>>.

En el mismo sentido se manifestó el Tribunal Supremo ,en su sentencia de 31/01/2019 (Rec. 621/2016), en cuyo Fundamento Jurídico segundo afirmaba:

"No está de más recordar que dentro de la incongruencia diferenciamos entre la incongruencia omisiva o por defecto, incongruencia positiva o por exceso, incongruencia mixta o por desviación, e incongruencia interna. Es incongruente la sentencia cuando no se pronuncia, citra petita partium (menos de lo pedido por las partes), sobre alguna de las pretensiones y cuestiones esgrimidas en la demanda --estamos ante una "incongruencia omisiva o por defecto" también denominada incongruencia ex silentio--. Igualmente se puede incurrir en incongruencia cuando se resuelve sobre pretensiones que no se han ejercitado las partes como sucede en la incongruencia ultra petita partium (más allá de las peticiones de las partes) --es la denominada "incongruencia positiva o por exceso"--. Es también incongruente la sentencia cuando resuelve extra petita partium (fuera de las peticiones de las partes) sobre cuestiones diferentes a las planteadas es el caso de la "incongruencia mixta o por desviación". Y, en fin, se incurre asimismo en incongruencia, esta vez interna, cuando la decisión que se expresa en el fallo no encuentra su lógica explicación en los fundamentos que le preceden, poniendo de manifiesto la falta de coherencia interna de la sentencia."

CUARTO.- Pues bien, para dilucidar si, en este caso, se ha producido, o no, esa incongruencia *extra petita partium* en la resolución del TEAR impugnada debemos analizar, en primer lugar la motivación del acuerdo de liquidación por el que se concluye, en esencia, la simulación de las operaciones pretendidamente efectuadas entre **XZ** y **JK**. Es decir, si el acuerdo de liquidación controvertido justifica o no de forma suficiente esa apreciación de simulación en esos servicios, de manera que pueda quedar confirmado en sede revisora.

El acuerdo de liquidación impugnado se refiere a esas operaciones declaradas simuladas de la siguiente forma:

"Pues bien, en el presente supuesto los indicios acumulados son sólidos y apuntan racionalmente hacia una misma dirección, esto es, inferir que se ha construido una apariencia formal para facilitar el propósito perseguido, es decir, que nos hallamos ante una discordancia entre la apariencia exteriorizada y la realidad subyacente con el fin de obtener una ventaja fiscal inadmisibles."

Así, de las actuaciones de comprobación e investigación seguidas cerca de ambos obligados, se constatan los siguientes hechos y circunstancias que vienen a revelar la creación de una relación económica ficticia entre ambas partes, con la finalidad de obtener un importante ahorro fiscal en **XZ SL**, aprovechando que **JK**, **SL** acredita en junio del ejercicio 2014, mediante la presentación una vez prescrito el derecho a liquidar de la autoliquidación del IS de 2008, importantes bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

(...)

JK, **SL** se da de alta en la actividad de intermediarios del comercio posteriormente, en fecha .../2014. Es una sociedad participada en 2014 y 2015 al 98% por **Axy**, que permaneció inactiva entre los años 2007 y 2013, produciéndose con fecha .../2014 su reactivación, coincidiendo con el incremento de la cifra de negocios de **XZ**, **SL**.

JK, **SL** afloró bases imponibles negativas de más de 2.000.000,00 euros, procedentes de su inversión financiera en la entidad **GH** que determinaron que no tributara en el Impuesto sobre Sociedades en 2014, 2015 y 2016 a pesar de los ingresos obtenidos derivados de las facturas emitidas a **XZ** en dichos periodos; no compensando las bases imponibles negativas pendientes de aplicación a ejercicios futuros declaradas en la autoliquidación 2016 por importe de 864.556,99 euros, en los ejercicios sucesivos, 2017 y 2018 objeto de comprobación, a raíz de las actuaciones de comprobación e investigación seguidas con **JK**, por el concepto Impuesto de Sociedades e IVA periodos 2014 y 2015, que supusieron la regularización de su situación tributaria, y la eliminación de las bases imponibles negativas afloradas tras su reactivación en 2014 procedentes del ejercicio 2008 (no hay que olvidar en este punto la presentación de la autoliquidación del IS 2008 recogiendo tales BINS, cuando ya había prescrito absolutamente el derecho a liquidar ese concepto y periodo).

Se advierte así la existencia de una causa ilícita en los contratos correspondientes a las facturas emitidas en los ejercicios 2014 y 2015, así como en los sucesivos 2016 a 2018 (objeto de comprobación en las presentes actuaciones), al ponerse de manifiesto que la sociedad **JK** se "reactiva" oportunamente para minorar la carga tributaria efectiva de la vinculada **XZ SL**, y que el volumen de facturación por ella emitido

no determina una tributación efectiva por su parte, por cuanto se diluye totalmente mediante el aprovechamiento de las BINS ahora acreditadas; a excepción hecha de los ejercicios 2017 y 2018, al truncarse el beneficio fiscal pretendido por ambas sociedades, por la actuación de la inspección de los tributos, que supuso la eliminación de las bases imponibles negativas afloradas, en acuerdo de liquidación de fecha 18/06/2018, ratificado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana en Resolución.

(...)

En consonancia con los hechos puestos de manifiesto en el expediente y como resultado del conjunto de indicios probatorios reseñados, la Inspección aprecia la existencia de simulación en el ejercicio de la actividad que realizada por **JK** tiene como destinatario a **XZ SL**, en tanto no resulta real la pretendida actividad empresarial desarrollada, obedeciendo la simulación a la intención de minorar la carga tributaria de **XZ**, aprovechando el importante saldo de bases imponibles negativas a compensar acreditado improcedentemente. Se ha procedido a comprobar la realidad económica subyacente y a analizar las circunstancias que concurren en las operaciones realizadas. Se ha analizado la estructura económica de **JK, SL** con el fin de comprobar si realiza una actividad económica a favor de **XZ, SL** partiendo de la premisa de que una actividad económica supone la existencia de una organización autónoma de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción y/o distribución de bienes o servicios para el mercado, y que, en el caso de que existan relaciones entre los sujetos pasivos, deberán estar suficientemente justificadas, mediante las oportunas facturas y documentos que acrediten su realidad, así como por la perfecta identificación de los trabajos prestados entre las partes.

Así pues, y a la vista de la documentación que obra en el expediente, resulta ajustada a Derecho la aplicación de lo dispuesto en el mencionado art. 16 LGT, habida cuenta de la existencia de simulación atendiendo a los hechos producidos y anteriormente descritos, que han de reputarse probados (art. 108 LGT), por lo que sólo cabe concluir que, acreditada la simulación con la finalidad de eludir la tributación correcta, procederá contemplar la verdadera operación efectuada, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por las partes, y considerar que tan sólo han existido unos servicios prestados directamente por **XZ, SL** a sus clientes, con la intervención de **Axy** como administrador y trabajador de aquélla, y que **JK SL**, entidad participada y administrada por el Sr. **Axy**, emite facturas falsas (simulación absoluta), con el objeto de minorar artificiosamente la carga impositiva en el Impuesto sobre Sociedades de **ACTIVOS** sin que ello conlleve una tributación en **JK SL**, que compensaría bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (como así hizo en 2014, 2015 y 2016), si bien no las aplicó (como consecuencia de la regularización inspectora previa), pero sí las declaró pendientes de compensar en 2017 y 2018."

A juicio de este Tribunal, el TEAR, para dictar su resolución, hace una más que adecuada valoración de las pruebas aportadas por una y otra parte y de las alegaciones formuladas y, en base a las mismas, alcanza conclusiones razonadas y correctas, en este caso alineadas con las expuestas por la Administración en el acuerdo de liquidación, pero, en ningún caso, sustituye o incorpora, en su resolución, argumentos distintos o adicionales a los aducidos por la Inspección que sirvieran para justificar una ventaja fiscal obtenida en las operaciones que, a su entender, han de confirmarse como simuladas, que no hubiera sido identificada o señalada en el propio acuerdo liquidatorio.

El razonamiento que sigue el TEAR de Valencia, al igual que hizo la Inspección, no es otro que considerar que las operaciones declaradas simuladas buscaban la minoración de los ingresos obtenidos por **XZ** con los servicios supuestamente prestados por la entidad vinculada **JK**, cuya tributación efectiva, como consecuencia de ello, sería mínima al haber aflorado, en 2014, unas BIN's procedentes de ejercicios prescritos (que no fueron objeto de regularización hasta 2018) y con las que se lograría "neutralizar" esas rentas surgidas para ella con la operativa simulada con el sujeto pasivo, aquí recurrente (rentas irreales precisamente por resultar de una operativa simulada).

Por lo expuesto, este Tribunal no puede más que desestimar las pretensiones del contribuyente en este sentido.

QUINTO.- Pasamos ya a analizar la cuestión de fondo que se plantea, por la recurrente, en este expediente, que discute el criterio de la Inspección, confirmado por el TEAR de Valencia, por el que se considera que los servicios recibidos de su entidad vinculada **JK** no eran tales, ya que respondían a una operativa que debe considerarse como simulada.

Alega la interesada que no puede confirmarse tal apreciación de simulación en tanto en cuanto la Administración no ha justificado adecuadamente cuál fue la ventaja fiscal obtenida por una y otra parte como consecuencia de las operaciones efectuadas.

Entiende este Tribunal que la entidad interesada alega, con ello, insuficiencia en la prueba de los hechos que se le imputan y, en definitiva, una falta de motivación del acuerdo de liquidación a la hora de confirmar la simulación en la relación comercial establecida entre dichas entidades.

Se trata por tanto, de pronunciarnos sobre una cuestión de hecho, como es la suficiencia de prueba, recabada por la Inspección y/o aportada por el sujeto pasivo, con la que se acreditase la realidad de los servicios recibidos o, al contrario, la apreciación de que se trataba de una operativa simulada la establecida entre las partes con el objetivo de minorar la tributación de la entidad receptora de los servicios controvertidos (**XZ**, aquí interesada), sabiendo que no tendría coste fiscal en sede de la entidad prestadora, al haber afluído ésta unas BIN's procedentes de ejercicios anteriores prescritos con las que compensar las BI que surgirían por reconocer ingresos derivados de la prestación de esos servicios, que es lo que señala la Inspección cuando afirma, en el acuerdo, que: *"Se advierte así la existencia de una causa ilícita en los contratos correspondientes a las facturas emitidas en los ejercicios 2014 y 2015, así como en los sucesivos 2016 a 2018 (objeto de comprobación en las presentes actuaciones), al ponerse de manifiesto que la sociedad JK se "reactiva" oportunamente para minorar la carga tributaria efectiva de la vinculada XZ SL, y que el volumen de facturación por ella emitido no determina una tributación efectiva por su parte, por cuanto se diluye totalmente mediante el aprovechamiento de las BINS ahora acreditadas; a excepción hecha de los ejercicios 2017 y 2018, al truncarse el beneficio fiscal pretendido por ambas sociedades, por la actuación de la inspección de los tributos, que supuso la eliminación de las bases impositivas negativas afluídas, en acuerdo de liquidación de fecha 18/06/2018, ratificado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (...)"*.

Ya hemos señalado que este criterio administrativo - la apreciación de simulación en la relación comercial establecida entre el sujeto pasivo y **JK** en los ejercicios comprobados - ha sido plenamente confirmado por el TEAR tras valorar conjuntamente tanto las pruebas e indicios aportados por la Administración Tributaria como las alegaciones en contra formuladas por la entidad interesada en la primera instancia de esta vía económico - administrativa.

SEXTO.- La normativa tributaria no ha definido lo que ha de entenderse por simulación; no obstante, esta figura jurídica sí se recoge en el artículo 16 de la LGT que establece:

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

La caracterización de esta figura legal ha sido analizada, además, por este TEAC en reiteradas ocasiones, pudiendo citarse la Resolución de 27 de septiembre de 2006, en la que se hizo referencia al concepto de simulación empleado por la jurisprudencia y la doctrina, señalando:

"Acudiendo al concepto de simulación en el ámbito civil, en el sentido empleado por la doctrina y la jurisprudencia ha desarrollado una constante doctrina sobre la figura del negocio simulado, entendiéndose que tal tipo de negocio jurídico, en sus aspectos fiscales, se caracteriza (...) en que mediante él se crea una ficción con la que se enmascara la realidad obteniendo una tributación menor de la que correspondería aplicando la legalidad al negocio real".

La simulación, en términos sintéticos, se produce cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito negocial que puede ser:

- contrario a la existencia misma del negocio, es lo que se denomina simulación absoluta o,
- propio de otro tipo negocial, produciéndose lo que se conoce como simulación relativa.

Para apreciar la existencia de simulación, en los términos descritos, es necesaria la concurrencia de:

- una divergencia querida y deliberadamente producida entre la voluntad de las partes y su manifestación a terceros;

- un acuerdo simulatorio entre las partes;
- una finalidad de engañar a terceros ajenos al acto.

Es lógico pensar que, dado que con la simulación se confecciona una apariencia artificiosa mediante la cual se trata de esconder la realidad, la prueba de su existencia, cuya aportación corresponde a la Agencia Tributaria, entraña una gran dificultad.

En este debemos traer a colación lo que señala el artículo 105 de la LGT:

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

Son reiterados los pronunciamientos judiciales (v.gr. STS 20-06-2012, rec. nº 3421/2010 y STS de 26-10-2012, rec. nº 4724/2009, por citar algunas) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota o requisitos de deducibilidad de gastos.

En cuanto a los medios de prueba admitidos por el ordenamiento jurídico, el artículo 106 de la LGT remite a la normativa prevista al efecto en el Código Civil (CC en adelante) y en la Ley 1/2000, de 7 enero, de Enjuiciamiento Civil, en adelante LEC.

Debemos resaltar la singular relevancia que, en este contexto, y considerando los rasgos definitorios de la figura de la "simulación" y su naturaleza cobra la prueba por presunciones o indicios (prueba indiciaria), reconocida y admitida por el Tribunal Supremo, entre otras, en sus sentencias de 17-05-2010 (recc. casación núm. 3846/2005 y 4407/2007), conforme a las cuales, refiriéndose específicamente a la simulación:

"(...) 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. (...) en los últimos años se han utilizado para eludir los tributos fórmulas societarias cada vez mas complejas y sofisticadas, lo cual ha dado lugar a la necesidad de acudir a los denominados "negocios jurídicos anómalos", subsumiendo en la simulación, en el fraude de Ley, en los negocios fiduciarios, y en la nueva categoría de "negocios indirectos", la combinación de varios actos y contratos con los que se consigue un propósito elusivo de los tributos".

Y en las mismas sentencias, se identifican las siguientes premisas generales a tener en cuenta para concluir la existencia de simulación al analizar una relación establecida entre las partes:

a) Conforme a los artículos 114 y ss. LGT/1963 y 1214 CC, entonces vigentes (art. 217 LEC/2000), la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma. En efecto, la "causa simulandi" debe acreditarla la Administración que la alega.

b) Para la acreditación de "formas portadoras de ocultación y engaño", que se caracterizan por su no evidencia, es preciso acudir a la prueba de presunciones. La simulación negocial se mueve en el ámbito de la intención de las partes que es refractario a los medios probatorios directos, por lo que debe acudirse al mecanismo de la presunción, respecto de la que el artículo 118.2 LGT/1963 ya establecía que para que la [presunción] que no estuviera establecida por la Ley fuera admisible como medio de prueba era indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trataba de deducir hubiera un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

c) El Tribunal Constitucional, [también este Alto Tribunal y en la actualidad el artículo 386 LEC/2000] considera que las presunciones son un medio de prueba válido siempre que los indicios hayan quedado suficientemente probados por medios directos, exista el necesario enlace o relación entre dichos indicios y la consecuencia o hecho deducido que se pretende probar para la aplicación de la correspondiente norma, y, se exprese razonadamente el referido enlace o relación

En definitiva, podemos concluir que la prueba de la causa simulandi corresponde a la Administración Tributaria, si bien, siendo el elemento a justificar la voluntad de la obligada tributaria y, en concreto, la intención de engañar, resulta, para ello, más que preciso acudir al mecanismo de presunción, es decir,

Síguenos en...



basar ese esfuerzo probatorio en recabar indicios, los cuales han de quedar suficientemente acreditados y guardar un enlace directo con la conclusión que se pretende demostrar. En todo caso, el análisis de las transacciones y la valoración de la prueba ha de efectuarse con un enfoque comprensivo del conjunto negocial celebrado, y no atendiendo individualmente a cada una de las operaciones integrantes del mismo.

SÉPTIMO.- Corresponde, por tanto, a este TEAC dilucidar si las referidas operaciones realizadas por la entidad aquí interesada y recurrente y **JK** en los ejercicios comprobados, aquellos servicios prestados por esta última en favor de la primera, respondían, efectivamente, a un negocio real entre las partes cuyo objeto era la prestación de servicios de gestión, dirección comercial y marketing o si, por el contrario, se trataba de una simulación, como apreció el órgano inspector, y posteriormente ha confirmado el TEAR de Valencia, constituyendo el núcleo fundamental para la conclusión la valoración de las pruebas aportadas, al respecto, por una y otra parte.

La Inspección motiva fundamentalmente la regularización practicada en la valoración conjunta de los siguientes indicios de prueba:

- Vinculación de **XZ** Y **JK**. Se ha acreditado la existencia de unidad de decisión entre las partes entre las que se establecían los servicios, entre la emisora y la receptora de las facturas. D. **Axy** es socio y administrador único de ambas entidades, figurando como autorizado en sus cuentas bancarias. Según consta en el acuerdo de liquidación:

*"Por otro lado, aunque el 07/10/2015 se produce la transmisión de una parte importante de las participaciones con la incorporación de nuevos socios en ACTIVOS, entre los que se encuentra la propia **JK** con una participación del 32%, la facultad de decisión del Sr. **Axy** sobre ambas sociedades, se considera queda garantizada mediante los acuerdos adoptados en la Junta General Extraordinaria y universal celebrada en dicha fecha, con la participación de los nuevos socios, que se elevaron a público en escritura pública de "Dispensa de prohibición de competencia y modificación de preceptos estatutarios" (nº de protocolo 3.331) otorgada por ACTIVOS, que con la modificación de determinados preceptos de los estatutos sociales de ACTIVOS, supusieron básicamente, que la contratación de servicios que **JK** venía prestando ACTIVOS y cuya realidad se cuestiona en las presentes actuaciones, no se viese prácticamente alterada. Así, con la adopción de tales acuerdos:*

*- Se dispensa al SR. **Axy** de la prohibición de la competencia al autorizarle para el ejercicio por cuenta propia y ajena, del mismo, análogo o complementario género de actividad que constituye el objeto social de ACTIVOS; en especial en lo que respecta a su condición de socio y administrador de **JK**.*

*- Se autoriza al Sr. **Axy** para **autocontratar** al tiempo que se acuerda la contratación entre ACTIVOS y VEO, en los términos estipulados en el contrato suscrito entre ambas entidades en dicha fecha 07/10/2015 denominado "contrato de prestación de servicios de marketing y dirección comercial"; contrato que viene a sustituir en términos similares al "contrato de prestación de servicios" suscrito entre ambas sociedades el 01/08/2014 cuando el Sr. **Axy** tenía una participación en ACTIVOS del 80% de su capital social*

*Además, y ante un posible cambio en el accionariado de Activos, se blinda la posición del Sr. **Axy** en ACTIVOS, mediante la adopción de **un derecho de arrastre** a favor del mismo (en tant que único partícipe directa o indirectamente de un porcentaje superior al 30% en el capital social de ACTIVOS), que le permite exigir a los demás socios, para el caso de que aquél recibiese una oferta por sus participaciones en ACTIVOS, que vendan sus participaciones en la misma proporción; y en caso de incumplimiento los demás socios quedarían obligados a proceder a la venta de sus participaciones al resto de socios con un descuento del 50% sobre el precio mínimo fijado para la venta a terceros; así como por el establecimiento de un **pacto de sindicación de participaciones** (que las partes se obligan a no revocar en un plazo de tres años), que implica que el Sr. **Axy**, en tanto que representante de la sindicación, informará a los nuevos socios de la decisión que se pretenda adoptar y si alguno de los socios o el propio Sr. **Axy** lo considera necesario, podrá tener lugar una reunión previa, en la que se votará sobre la decisión por mayoría de las participaciones sindicadas; pero si no se convoca o se celebra la reunión, por cualquier causa o motivo, y siempre que se haya producido preaviso de la decisión que se pretende adoptar, el representante (Sr. **Axy**), quedará facultado por los socios sindicados para adoptar libremente las decisiones que estime oportunas."*

- Inactividad, desde el ejercicio 2007 hasta 2013, de **JK**, produciéndose su reactivación en 2014, ejercicio en el que "aflora" unas BIN's cuyo origen se encuentra en ejercicios prescritos, coincidentes con los ejercicios en que la cifra de negocios de **XZ** experimenta un importante crecimiento.

- En los ejercicios objeto de comprobación, el principal cliente de **JK** es **XZ**

Síguenos en...



- **JK** no dispone de la estructura productiva necesaria para la prestación de los servicios controvertidos:

- No tiene domicilio social propio (coincide con el domicilio particular del Sr. **Axy**, socio mayoritario y administrador de la entidad).
- Los trabajadores de **JK** coinciden con los de **XZ** (confusion de medios personales).
- En cuanto a medios materiales, se destaca que **JK** carece de líneas de telefono fijas o móviles propias, los números de telefono que se facilitan a terceros son los propios de **XZ**, que además es quien satisface las tarifas de telefonía móvil.

Recordemos, pues, como en el ámbito tributario, la carga de acreditar la existencia de simulación y la realización del hecho imponible y su magnitud económica corresponde a la Administración Tributaria, mientras que el contribuyente deberá acreditar la realidad de aquellos hechos que le favorezcan tales como bonificaciones, exenciones, cumplimiento de los requisitos para la deducibilidad de un gasto, etc. Cumpliendo de esta forma con el mandato previsto en el artículo 105 de la LGT según el cual en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Es cierto que esta regla de distribución de la carga de la prueba entre las partes ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998, 26 de julio de 1999 y 22 de enero de 2000, entre otras) en el sentido de que compete a cada parte la carga de probar sus pretensiones, pero entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de "normalidad", "disponibilidad" y "facilidad probatoria".

Además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, viniendo matizada tal afirmación en el apartado 6 de dicho precepto, al establecerse que,

"para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio".

También conviene señalar que cuando la carga de la prueba recae sobre la Administración Tributaria y ésta ha ofrecido un relato alternativo y razonable al aducido por el interesado, necesariamente esa carga ha de trasladarse al interesado en virtud del principio de facilidad probatoria, dado que éste es el que mejor puede ofrecer una explicación ante la inferencia de la Administración por lo que, a partir de cierto punto, se ha de trasladar al contribuyente, necesariamente, la carga de la prueba. Así, una vez que la Administración Tributaria ha formado prueba del carácter simulatorio de los hechos pretendidos, la carga probatoria debe desplazarse hacia quien aspira a acreditar que tales hechos, indicios y pruebas, obedecen a una realidad distinta a la aducida por la Administración, es decir, a **XZ**.

OCTAVO.- Pues bien, frente a la conclusión alcanzada por la Administración, refrendada por el TEAR de Valencia, el contribuyente insiste, en esta instancia, en su postura, al considerar probada la recepción efectiva de los servicios de los que derivan los gastos regularizados por la Inspección concluyendo que:

*"En primer lugar y como prueba de la participación en Activos del Sr. **Axy** y de Veo, además de las facturas, se aportó en sede del procedimiento de inspección el contrato de servicios suscrito entre las partes, se verificó el cumplimiento económico de lo pactado en el contrato y se manifestó en comparecencia ante la inspección del resto de socios de Activos (comparecencia solicitada por éstos, como veremos a continuación), que representan el 65% de la sociedad, la realidad del contrato y de los servicios prestados.*

*En relación con los socios, el Sr. **Axy**, en los ejercicios objeto de regularización (2016 a 2018) ostenta en la sociedad Activos un porcentaje que no le otorga control en esta sociedad.*

(...)

Los otros tres socios de Activos son evidentemente conocedores del contrato mercantil de prestación de servicios formalizado con Veo, que ratificaron ante la inspección. La anulación de los servicios que la inspección entiende simulados supone una alteración de los resultados societarios de Activos, lo que les afecta plenamente en su condición de socios, además de tener que asumir el coste de una regularización

tributaria presuntamente provocada por la ventaja de unas BINs de una sociedad (Veo) en la que no participan y que, a mayor abundamiento, que ya estaban regularizadas y anuladas en el periodo que ahora se regulariza (2016-2018).

Qué mejor prueba de la realidad del coste del servicio (que evidentemente redundaría en un menor resultado para Activos) cuando los propios socios afectados (que no participan en Veo) están admitiendo la realidad de un gasto que, de no existir, mejoraría el resultado de la sociedad y, por ende, su participación en los beneficios de ésta. A ello hay que añadir la total ausencia de perjuicio económico para la Administración tributaria, ya que la inspección en su regularización a **JK** elimina tanto ingresos como gastos, lo que le supone la devolución de todo lo pagado por IS y, en Activos, si bien elimina las facturas recibidas de **JK**, considera deducibles en el IS de Activos todas las facturas computadas en **JK** como gastos, recibidas de terceros proveedores."

Respecto de la alegación relativa a la falta de control de **XZ** por parte del Sr. **Axy**, nos remitimos a lo dispuesto en el acuerdo de liquidación, en el que se pone de manifiesto que la toma de decisiones de la entidad interesada recae indudablemente en el Sr. **Axy**:

"Por otro lado, aunque el 07/10/2015 se produce la transmisión de una parte importante de las participaciones con la incorporación de nuevos socios en ACTIVOS, entre los que se encuentra la propia **JK** con una participación del 32%, la facultad de decisión del Sr. **Axy** sobre ambas sociedades, se considera queda garantizada mediante los acuerdos adoptados en la Junta General Extraordinaria y universal celebrada en dicha fecha, con la participación de los nuevos socios, que se elevaron a público en escritura pública de "Dispensa de prohibición de competencia y modificación de preceptos estatutarios" (nº de protocolo 3.331) otorgada por ACTIVOS, que con la modificación de determinados preceptos de los estatutos sociales de ACTIVOS, supusieron básicamente, que la contratación de servicios que **JK** venía prestando ACTIVOS y cuya realidad se cuestiona en las presentes actuaciones, no se viese prácticamente alterada. Así, con la adopción de tales acuerdos:

-Se dispensa al SR. **Axy** de la prohibición de la competencia al autorizarle para el ejercicio por cuenta propia y ajena, del mismo, análogo o complementario género de actividad que constituye el objeto social de ACTIVOS; en especial en lo que respecta a su condición de socio y administrador de **JK**.

- Se autoriza al Sr. **Axy** para **autocontratar** al tiempo que se acuerda la contratación entre ACTIVOS y VEO, en los términos estipulados en el contrato suscrito entre ambas entidades en dicha fecha 07/10/2015 denominado "contrato de prestación de servicios de marketing y dirección comercial"; contrato que viene a sustituir en términos similares al "contrato de prestación de servicios" suscrito entre ambas sociedades el 01/08/2014 cuando el Sr. **Axy** tenía una participación en ACTIVOS del 80% de su capital social.

Además, y ante un posible cambio en el accionariado de Activos, se blinda la posición del Sr. **Axy** en ACTIVOS, mediante la adopción de **un derecho de arrastre** a favor del mismo (en tant que único participe directa o indirectamente de un porcentaje superior al 30% en el capital social de ACTIVOS), que le permite exigir a los demás socios, para el caso de que aquél recibiese una oferta por sus participaciones en ACTIVOS, que vendan sus participaciones en la misma proporción; y en caso de incumplimiento los demás socios quedarían obligados a proceder a la venta de sus participaciones al resto de socios con un descuento del 50% sobre el precio mínimo fijado para la venta a terceros; así como por el establecimiento de un **pacto de sindicación de participaciones** (que las partes se obligan a no revocar en un plazo de tres años), que implica que el Sr. **Axy**, en tanto que representante de la sindicación, informará a los nuevos socios de la decisión que se pretenda adoptar y si alguno de los socios o el propio Sr. **Axy** lo considera necesario, podrá tener lugar una reunión previa, en la que se votará sobre la decisión por mayoría de las participaciones sindicadas; pero si no se convoca o se celebra la reunión, por cualquier causa o motivo, y siempre que se haya producido preaviso de la decisión que se pretende adoptar, el representante (Sr. **Axy**), quedará facultado por los socios sindicados para adoptar libremente las decisiones que estime oportunas."

De otra parte, el contribuyente se sirve, como ya hizo previamente, del contrato suscrito con la entidad prestadora del servicio y de las facturas emitidas por esta última.

Sin ánimo de minusvalorar el esfuerzo del contribuyente en defender su posición, este Tribunal estima que esas pruebas aportadas, teniendo en cuenta las circunstancias expuestas y los indicios recabados por la Inspección, son absolutamente insuficientes para acreditar la realidad del pretendido servicio y ello por las siguientes razones:

En primer lugar, el contribuyente se sirve de un contrato privado, suscrito entre partes vinculadas, que conforme al artículo 1228 del Código Civil "únicamente hacen prueba contra el que los ha escrito". Por lo

que, si bien es un elemento de prueba más, no puede considerarse por sí solo acreditativo del gasto cuya deducción se pretende, sino que deberá acompañarse de otras evidencias que permitan justificar la efectiva prestación de los servicios aducidos.

Respecto de las facturas emitidas por JK, las recibidas por XZ, en las que se describe el concepto como "parte fija sobre consultoría comercial y marketing realizada en el mes", y/o "gestión comercial correspondiente al primer trimestre de 2016 en XZ SL" debemos resaltar que es doctrina reiterada, apoyada en la jurisprudencia, que, si bien las facturas constituyen un elemento de prueba relevante de las operaciones efectuadas, en ningún caso, tal y como señala la Sentencia del Alto Tribunal de 21 de febrero de 2013(RC 1978/2010), "no puede considerarse por sí sola, acreditativa de la realidad material del gasto que representan".

Así lo ha señalado este TEAC, en numerosas ocasiones, al abordar la carga de la prueba en materia de gastos en el IS. Así, en su Resolución de 5 de noviembre de 2013 (RG 1461/11), confirmada por SAN de 14- 07-2016 (rec. nº. 117/2014), dispusimos lo siguiente:

<<<SEGUNDO.- (...)Por otra parte, y en relación con la factura como medio de prueba, nos hemos pronunciado entre otras en resolución de 13 de mayo de 2009, reclamación 4034/2008, en resolución de 30 de septiembre de 2010, reclamación 5603/2009, o en resolución de 3 de febrero de 2010, recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio 35/2009 en la que se establecía como criterio que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su realidad.

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

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

Constituye un consolidado criterio jurisprudencial, expuesto entre otras, en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 1 de julio de 2010 (RJ 2010\5991), (...)>>

Por tanto, en un caso como el que aquí se plantea, hay que recordar que unas facturas que recogen documentalmente la prestación de un servicio no son un medio de prueba privilegiado e irrefutable sobre la realidad de aquel, debiendo exigirse que dicha circunstancia, la realidad de la operación que se documenta en la factura, se pruebe por otros medios, sobre todo si concurren otros indicios que, como hemos dicho, arrojen dudas sobre la realidad o veracidad del servicio en cuestión. Es decir, siendo la factura un elemento útil en esta tarea probatoria, no se puede considerar suficiente, *per se*, para acreditar la realidad de las operaciones que se recogen en la misma. En este sentido se ha pronunciado la Resolución de este Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de marzo de 2015 (RG 3795/12), que se expresa del siguiente modo, en su Fundamento de derecho Cuarto, al analizar el valor probatorio de la factura:

<<CUARTO: Pues bien, la entidad sigue insistiendo en sus alegaciones ante este Tribunal sobre la deducibilidad de los anteriores gastos ya que se aportó la factura correspondiente. Conviene destacar que el motivo por el que la Inspección no aceptó la deducción de los gastos contabilizados cuyo soporte documental está constituido por las facturas emitidas por los proveedores mencionados es por no haberse acreditado la realidad de las operaciones que formalizan lo cual les priva del carácter de deducibles con arreglo a derecho. Además, en el caso

de R..... debe advertirse que aunque se trata de operaciones entre entidades vinculadas la Inspección se ha limitado a no admitir el pago efectuado por la supuesta renuncia al contrato de arrendamiento puesto que en los contratos de arrendamiento aportados ni se hace referencia a este pago ni a las renunciaciones a los contratos de alquiler.

Este Tribunal Central se ha pronunciado en relación a las facturas como medio de prueba, entre otras, en las resoluciones de 13 de mayo de 2009 (RG 4034/08), 30 de septiembre de 2010 (RG 5603/09) y 3 de febrero de 2010, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio 358/2009, en la que se establecía como criterio que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad, corresponde al sujeto pasivo probar su efectividad. Más recientemente, en la resolución de 24 de julio de 2012 (RG 5012/10), decíamos:

"No podemos compartir con la recurrente que aportadas las facturas se produce automáticamente la inversión de la carga de la prueba correspondiendo a la administración demostrar la falsedad de las facturas. Antes bien entendemos que corresponde al obligado tributario probar la realidad de las operaciones recogidas en las facturas sin que la factura por sí sola sea suficiente para justificar la deducibilidad de un gasto en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido se ha manifestado el Tribunal Supremo en diversas sentencias. Entre ella la sentencia de 1 de julio de 2010 dictada en el recurso de casación 2973/2005 o la sentencia de 15 de diciembre de 2008 dictada en el recurso de casación 2397/2005. Así dispone la sentencia de 1 de julio de 2010:

<<Las anteriores consideraciones conducen derechamente a rechazar también que se haya infringido el art. 114 de la L.G.T. Esta Sala ha señalado que el citado es un «precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración», de manera que es a la Inspección de Tributos a la que corresponde probar «los hechos en que descansa la liquidación impugnada», «sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos», «convirtiendo aquella en una probatio diabólica referida a hechos negativos» [Sentencia de 18 de febrero de 2000 (rec. cas. núm. 3537/1995), FD Tercero]; pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración [Sentencias de 15 de febrero de 2003 (rec. cas. núm. 1302/1998), FD Séptimo; de 5 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 251/2002), FD Cuarto; de 26 de octubre de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 88/2003), FD Quinto; y de 12 de noviembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 370/2004), FD Cuarto.1]. En este sentido, hemos señalado que «[e]n los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Con ello, la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general.- En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas». Tratándose -hemos dicho- «de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni la carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos.- La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del art. 114 LGT y entendiendo que ello supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le benefician como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc.» [Sentencia de 23 de enero de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003), FD Cuarto; en sentido similar, Sentencia de 16 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 9223/2004), FD Quinto]. Así, hemos señalado que, en virtud del citado art. 114 L.G.T., correspondía al sujeto pasivo probar la efectividad y necesidad de los gastos cuya deducción se pretende [Sentencias de 19 de diciembre de 2003 (rec. cas. núm. 7409/1998), FD Sexto; de 9 de octubre de 2008 (rec. cas. Núm. 1113/2005), FD Cuarto.1; de 16 de octubre de 2008, cit., FD Quinto; de 15 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 2397/2005), FD Tercero.3; y de 15 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 1428/2005), FD Cuarto.1].

Habiéndose fundado la liquidación tributaria en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, y tratándose de gastos cuya deducción pretende la sociedad recurrente, pues, es evidente que correspondía ella la carga de probar la procedencia de los mismos. No habiéndolo hecho, según apreciación de la Inspección de tributos, que confirma la Sentencia de instancia -en una valoración de la prueba que, repetimos, no puede considerarse irrazonable o arbitraria-, debe rechazarse de plano la lesión del art. 114 de la L.G.T.>>

Por su parte la sentencia de 15 de diciembre de 2008 dictada en el recurso de casación 2397/2005 establece:

<<En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, (...) debe cumplir asimismo el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se ha producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. Así, el art. 37.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades dispone que "toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente...". En consecuencia, el sujeto pasivo tiene que probar que el gasto se ha realizado efectivamente, aportando justificación de la realidad del mismo y, en definitiva, de la realidad de los servicios prestados. (...)>>

Sentado lo anterior, a juicio de este Tribunal, ha de confirmarse lo ya concluido por el TEAR: se han recogido en el acuerdo liquidatorio una pluralidad de indicios, debidamente expuestos y descritos, para considerar que los servicios señalados, aparentemente recibidos por XZ en los ejercicios 2016-2018, no fueron tales, es decir, que fueron inexistentes, principalmente porque, más allá de las facturas y del contrato suscrito, no se ha aportado nada adicional o relevante que justifique su existencia, debiendo confirmar la apreciación de simulación de la Inspección.

Estos indicios, como decimos no desvirtuados por el obligado tributario, y de relevancia, a juicio de este TEAC, a la hora de valorar la cuestión que se nos plantea, se pueden sintetizar en:

- La vinculación existente entre la sociedad interesada y la entidad prestadora del servicio. Unidad de decisión que recae en el Sr. **Axy**, socio y administrador único de ambas entidades.
- Reactivación de la sociedad prestadora del servicio con afloramiento de BINs cuyo origen se encuentra en ejercicios prescritos, precisamente, cuando la cifra de negocios de **XZ** presenta un gran crecimiento.
- Confusión de medios materiales y personales entre **XZ** y **JK**.
- Ningún tipo de documentación acreditativa de los servicios prestados, como pudieran ser trabajos, estudios, proyectos, encargos etc. al margen de un contrato suscrito el ... de 2015 entre partes vinculadas y las correspondientes facturas, de cuya capacidad probatoria ya nos hemos pronunciado.

A estos efectos, debe recordarse que el recurso a la prueba mediante presunciones está expresamente recogido en el artículo 108.2 de la LGT según el cual:

"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."

En definitiva, debemos aclarar que si bien todos estos indicios, individual e independientemente considerados no pueden ser constitutivos de prueba acreditativa de la inexistencia de las operaciones pretendidas, lo cierto es que compartimos con la Inspección que, en este caso, si valoramos tales indicios, debidamente recogidos y expuestos de forma precisa en el acuerdo liquidatorio, de forma conjunta, no puede alcanzarse otra conclusión que no sea que no se ha probado ni acreditado, en la forma que sería exigible, que los servicios que constan en las facturas recibida por **XZ** y emitidas por **JK** fueron efectivamente prestados.

En cuanto a la valoración conjunta de la prueba indiciaria, en la que nos apoyamos para extraer las anteriores conclusiones, traemos a colación la Sentencia del Tribunal Supremo 1558/2018, Sala de lo Civil, recordando la doctrina asentada en, entre otras sentencias, la Sentencia del 13 de octubre de 1987 y del 27 de noviembre del 2000, y que sigue de la siguiente forma:

"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

Síguenos en...



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".

Poniendo de relieve que los indicios de prueba han ser valorados de forma conjunta, ofreciendo un relato que permita extraer una conclusión lógica.

Siguiendo la misma doctrina, destaca la Sentencia del Alto Tribunal STS núm. 719/2016, de 27 de septiembre, que dispone:

"(...) la fuerza probatoria de la prueba indiciaria procede precisamente de su interrelación y combinación. Los indicios concurren y se refuerzan mutuamente cuando todos ellos señalan racionalmente en una misma dirección. Esto es, no es adecuado efectuar un análisis aislado de cada uno de los indicios en su particularidad probatoria, que pueden ser, en sí mismos, cada uno de ellos, insuficientes, pero en conjunto arrojar, a juicio de la Sala sentenciadora, una convicción que se despega del propio análisis de cada uno de ellos en particular, ofreciendo en su totalidad una conclusión probatoria."

El interesado, insistimos, debe ser consciente, tal y como establece la jurisprudencia y doctrina expuestas, que la carga de la prueba al respecto recae sobre él, y que su esfuerzo probatorio debe ser lo suficientemente fuerte y sólido como para reflejar la realidad de los servicios y/o, en su caso, desvirtuar las presunciones e indicios en los que se basa la Inspección para afirmar la no realidad y, en consecuencia, efectuar la regularización. La carencia de dicha esfuerzo probatorio o su carácter insuficiente suponen que los Tribunales Económico-Administrativos no puedan más que ratificar las regularizaciones practicadas por la Administración.

Por tanto, no habiendo aportado el interesado pruebas adicionales a las señaladas, este TEAC confirma que no ha quedado acreditada la existencia ni la realidad de esos presuntos servicios, prestados por **JK**, de los que derivan los gastos controvertidos, lo cual determina que no cumplan todos los requisitos legalmente establecidos para admitir la deducción del gasto.

NOVENO.- Alega el interesado que es requisito ineludible para declarar la simulación de las operaciones controvertidas, la justificación de la ventaja fiscal obtenida con las mismas, justificación que, a su entender, la Administración no habría recogido en el acuerdo liquidatorio, al no haber identificado la ventaja fiscal obtenida. Así lo manifiesta cuando dice:

*"Es de especial trascendencia hacer mención a otro procedimiento de inspección llevado a cabo contra las mismas entidades y concepto tributario (IS) pero respecto de los ejercicios 2014 y 2015. En sede de ese procedimiento, la Inspección concluyó con una regularización no aceptando los efectos fiscales de las relaciones comerciales existentes entre ambas sociedades y considerando también la existencia de una **simulación absoluta**.*

*En este previo procedimiento de inspección (2014-2015) la **ventaja fiscal** (requisito indispensable, como veremos, en los casos de simulación absoluta en el ámbito tributario) consistía en que **JK** disponía de unas bases imponibles negativas (BINs) provenientes del ejercicio 2006. Pero estas BINs ya fueron anuladas por la Inspección en esa regularización.*

*Es decir, al iniciarse el procedimiento de inspección que nos ocupa, relativo a los ejercicios 2016 a 2018, la sociedad ya no disponía de las mencionadas BINS ni de ningún otro crédito fiscal pendiente de aplicar. Por tanto, **en los ejercicios que nos ocupan, ya no existe esa presunta ventaja fiscal.***

Al hilo de lo anterior, es importante dejar constancia que la inspección, en la regularización de los ejercicios que nos ocupan (2016-2018) no identifica la ventaja fiscal que obtiene la sociedad Activos como consecuencia de la supuesta simulación absoluta."

Como tiene reiteradamente dicho este Tribunal, por motivación de un acto administrativo debe entenderse aquélla que permite conocer las razones que conducen a la decisión adoptada y que, en definitiva, justifican la actuación administrativa. Se trata de un requisito o elemento del acto administrativo reflejado en el artículo 54.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, del que, de acuerdo con reiteradas sentencias del Tribunal Supremo (v.gr. 04-06-1991), cumple diferentes funciones, que se pueden concretar o sintetizar en:

- Ante todo y desde un punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración.

Síguenos en...



- En el terreno formal, la exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo no es sólo una cortesía, sino que constituye una garantía para el administrado, que podrá así impugnar, en su caso, el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se funda.
- En último término, la motivación del acto facilita el control jurisdiccional de la Administración, artículo 106.1 de la Constitución, que, sobre su base, podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios. En este sentido, la falta de motivación o la motivación defectuosa puede integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante, de manera que, en el deslinde de ambos supuestos se ha de indagar si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la indefensión del administrado.

Y acerca de la indefensión, tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional han declarado que dicha indefensión:

<<(…) Sólo tiene lugar cuando se priva al justiciable de alguno de los instrumentos que el Ordenamiento pone a su alcance para la defensa de sus derechos, o se impide la aplicación efectiva del principio de contradicción, con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado: la indefensión <<consiste en un impedimento del derecho a alegar y de demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación en que se impide a una parte, por el órgano judicial en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción>> (STC 89/86 de 01 de julio, F.J.2º).(…)>>

Para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúa al interesado al margen de toda posibilidad de acceder a un proceso judicial en el que pueda obtener la tutela o de alegar y defender en el mismo sus derechos, no basta con una simple vulneración meramente formal sino que es necesario que aquel efecto material de indefensión se produzca (...)>>

Así las cosas, partiendo de la concepción de la motivación y de la indefensión mantenida por los Tribunales reseñados, en el presente caso, no aprecia este Tribunal una falta de motivación en la regularización practicada y ello porque, al margen de que el contribuyente se halle o no de acuerdo con el fondo de los motivos que sustentan la resolución adoptada por la Inspección, dichos motivos si han sido explicitados en el acuerdo de resolución impugnado.

La Administración ha justificado, identificado y hecho constar, en ese acuerdo de liquidación, más que una ventaja fiscal derivada de la operativa simulatoria puesta en marcha entre las partes, cuál era el objetivo desde el punto de vista fiscal perseguido por aquellas. Si bien es cierto, que las BINs que hubieran determinado una tributación efectiva nula en sede de **JK**, entidad prestadora de los servicios simulados, fueron anuladas por el procedimiento inspector precedente, dicha regularización tuvo lugar en junio de 2018, es decir, con posterioridad al devengo del IS de los ejercicios 2016 y 2017, dos de los ejercicios comprobados, y ejercicios en los que ya se estaban procediendo esos presuntos y aparentes servicios de **JK** a **XZ**, encontrándose contabilizadas las correspondientes operaciones, amparadas por el contrato suscrito el 7 de julio de 2015 entre la entidad interesada y su vinculada. Respecto de 2018, la entidad continúa contabilizando y declarando por esos servicios, amparados en el referido contrato, respecto de las cuales la Inspección acredita su inexistencia y que responden a la misma estructura artificiosa que la fue objeto de regularización en los ejercicios 2014 y 2015. Además, aunque en los ejercicios 2017 y 2018 no aplicó las BIN's regularizadas por la Inspección, si las incluyó en su declaración como BIN's de ejercicios anteriores pendientes de compensación.

El contribuyente no ha aportado prueba alguna que sirva para acreditar que se ha producido un cambio de circunstancias- la realidad de las operaciones controvertidas en aras a desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración-.

Resulta evidente, y así ha quedado plenamente acreditado en el acuerdo liquidatorio, a juicio de este TEAC, que existía una clara intención fraudulenta en el contribuyente al diseñar y participar en esa operativa simulada con **JK**, si bien su resultado se vió ya frustrado por las actuaciones inspectoras precedentes, referidas a ejercicios anteriores, y que le impidieron beneficiarse de esa estructura meramente artificiosa creada, por medio de la cual se pretendía, indudablemente, minorar de forma abusiva su carga fiscal.

A nuestro entender la Administración en su resolución ha hecho extensa referencia a los hechos y fundamentos de derecho en los que se apoya para alzar su decisión:

*"Pues bien, al constatarse los hechos descritos anteriormente, ha de concluirse, a juicio de la Inspección, que el objetivo perseguido era minorar la tributación de **XZ SL** en el Impuesto sobre sociedades, mediante la deducción de gastos correspondientes a facturas emitidas por **JK** que no responden a servicios efectivamente prestados, aprovechando que ésta aflora bases imponibles negativas a compensar de modo que no ingresa ninguna cantidad por el Impuesto sobre Sociedades el ejercicio 2016 y no lo habría hecho en los sucesivos 2017 y 2018 de no haberse regularizado la situación tributaria de **JK** por la inspección en los ejercicios precedentes 2014 y 2015 que supuso la eliminación de las bases imponibles aforadas en 2014 con origen en el ejercicio 2008 por un importe superior a 2.000.000,00 euros; lo que beneficia globalmente a los dos contribuyentes, en los que concurre una identidad de voluntades, cuyo administrador único y socio mayoritario en los ejercicios comprobados es D. **Axy**.*

*En consonancia con los hechos puestos de manifiesto en el expediente y como resultado del conjunto de indicios probatorios reseñados, la Inspección aprecia la existencia de simulación en el ejercicio de la actividad que realizada por **JK** tiene como destinatario a **XZ SL**, en tanto no resulta real la pretendida actividad empresarial desarrollada, obedeciendo la simulación a la intención de minorar la carga tributaria de **XZ**, aprovechando el importante saldo de bases imponibles negativas a compensar acreditado improcedentemente. Se ha procedido a comprobar la realidad económica subyacente y a analizar las circunstancias que concurren en las operaciones realizadas. Se ha analizado la estructura económica de **JK**, SL con el fin de comprobar si realiza una actividad económica a favor de **XZ**, SL partiendo de la premisa de que una actividad económica supone la existencia de una organización autónoma de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción y/o distribución de bienes o servicios para el mercado, y que, en el caso de que existan relaciones entre los sujetos pasivos, deberán estar suficientemente justificadas, mediante las oportunas facturas y documentos que acrediten su realidad, así como por la perfecta identificación de los trabajos prestados entre las partes.*

*Así pues, y a la vista de la documentación que obra en el expediente, resulta ajustada a Derecho la aplicación de lo dispuesto en el mencionado art. 16 LGT, habida cuenta de la existencia de simulación atendiendo a los hechos producidos y anteriormente descritos, que han de reputarse probados (art. 108 LGT), por lo que sólo cabe concluir que, acreditada la simulación con la finalidad de eludir la tributación correcta, procederá contemplar la verdadera operación efectuada, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por las partes, y considerar que tan sólo han existido unos servicios prestados directamente por **XZ**, SL a sus clientes, con la intervención de **Axy** como administrador y trabajador de aquélla, y que **JK SL**, entidad participada y administrada por el Sr. **Axy**, emite facturas falsas (simulación absoluta), con el objeto de minorar artificiosamente la carga impositiva en el Impuesto sobre Sociedades de **ACTIVOS** sin que ello conlleve una tributación en **JK SL**, que compensaría bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (como así hizo en 2014, 2015 y 2016), si bien no las aplicó (como consecuencia de la regularización inspectora previa), pero sí las declaró pendientes de compensar en 2017 y 2018."*

Por consiguiente, no podemos estimar la alegación relativa a la insuficiencia de motivación o de justificación de la ventaja fiscal obtenida o perseguida con el acuerdo simulatorio celebrado entre las partes, por cuanto la Administración se ha referido explícitamente a ello y a los motivos en los que se basa para adoptar su resolución, así como a los fundamentos de derecho que los respaldan.

DÉCIMO.- Por último, corresponde, ahora, a este TEAC valorar la conformidad, o no, a derecho de la Resolución del TEAR al confirmar, también el acuerdo de imposición de sanción dictado a cargo de la entidad recurrente por su IS de los ejercicios comprobados.

La normativa reguladora de la potestad sancionadora en el orden tributario se encuentra recogido en el Título IV de la LGT y desarrollada por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

El artículo 183 de la LGT define las infracciones tributarias:

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

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

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

Por tanto, para apreciar la existencia de una conducta reprochable en el orden tributario deben concurrir los siguientes extremos:

Síguenos en...



1. Elemento objetivo, esto es que las acciones estén tipificadas y sancionadas por alguna disposición legal.
2. Elemento subjetivo, que responde al grado de intencionalidad que ha de verificarse en la conducta de la entidad para tenerla como infractora porque así puede tenerse como culposa o dolosa y por tanto responsable.

Además de lo anterior, el artículo 179.2 de la LGT prevé una serie de casos en que, pese a verificarse la comisión objetiva de una infracción tributaria, la norma exime de su responsabilidad al no apreciarse la concurrencia del elemento subjetivo, así:

"2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

"a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.

b) Cuando concorra fuerza mayor.

c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta Ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior.

e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias."

Ésta ha sido, desde antaño, la línea del Tribunal Supremo que, entre otras, en Sentencia de 06/06/2008, recaída en el recurso para unificación de doctrina nº 146/2004, matizaba que para que tal doctrina resultase viable y aplicable era necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pudiera calificarse de razonable, es decir, que estuviese respaldada, aunque fuese en grado mínimo, por un fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de fundamentación en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables resultaran impunes. No basta pues que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el grado necesario de razonabilidad. Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública.

Según lo expuesto, cabe concluir que para apreciar una conducta reprochable en el contribuyente es necesaria la concurrencia del elemento objetivo del tipo infractor y del elemento subjetivo o intencional.

DÉCIMO PRIMERO.- En cuanto a la concurrencia de ese referido "elemento objetivo", esto es, que se haya realizado una conducta que esté tipificada como infracción, y sancionada, en una norma, en este caso la Inspección ha concluido que la conducta de la entidad encajaba en la descrita en el artículo 191 de la LGT que dispone:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a

cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

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

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

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

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

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

Este Tribunal Central estima, como ya ha hecho el TEAR, que, efectivamente, en este caso, al haberse confirmado íntegramente la regularización practicada por el IS a cargo de la entidad cabe concluir que realizó la conducta tipificada en el artículo 191 de la LGT, dado que dejó de ingresar la cuota que hubiera debido resultar de la correcta autoliquidación del tributo ya que dedujo improcedentemente, en la base imponible del IS de los ejercicios objeto de comprobación, por un lado gastos derivados de unos servicios declarados ficticios primero, por el órgano inspector, posteriormente por el TEAR de Valencia y en última instancia por este Tribunal; y por otro, gastos no justificados o no relacionados con la actividad económica. De ello resultó una cuota dejada de ingresar por el IS 2016 de 82.617,11 euros, 117.402,23 euros en 2017 y 129.635,91 euros en el ejercicio 2018, tal y como ya ha quedado confirmado en los anteriores FUNDAMENTOS DE DERECHO de la presente resolución.

Sin embargo, como ya hemos señalado, la concurrencia de ese "elemento objetivo" es condición necesaria pero no suficiente para concluir que una conducta del contribuyente es infractora, puesto que igualmente ha de concurrir el "elemento subjetivo" del tipo infractor.

DÉCIMO SEGUNDO.- Apreciada, pues, en los términos expuestos, por este Tribunal, la concurrencia del elemento objetivo de la infracción tipificada en el artículo 191 LGT, debemos analizar la concurrencia de ese "elemento subjetivo", referido a la apreciación del suficiente grado de culpabilidad en esa conducta, preceptivo para que la sanción impuesta, la correspondiente a cada una de las infracciones cometidas, fuese procedente; en síntesis, se trata de fijar el grado de intencionalidad que ha de verificarse en la conducta de la entidad para tenerla como infractora porque así puede tenerse como culposa o dolosa y por tanto responsable.

Sobre ello este Tribunal Central viene sosteniendo, reiteradamente, que tal acreditación debe producirse en el propio expediente sancionador, en los términos expuestos por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 6 de junio de 2008 al afirmar que *"en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad"*.

Debe, en consecuencia, valorar este Tribunal si la existencia de tal culpabilidad ha sido convenientemente justificada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia en el propio acuerdo de imposición de sanción, objeto de este expediente. En ese sentido cabe traer a colación la resolución 2197/2019, de 29 de junio de 2020 del presente Tribunal Central en la que se sostiene que:

"La consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo ha confirmado que dicha prueba de la culpabilidad, que corresponde a la Administración, debe realizarse mediante la valoración de la concreta conducta del sujeto pasivo más que en función de su resultado, haciendo mención a los elementos de la conducta de los que pueda inferirse el dolo o la culpa (Sentencia de 20 de diciembre de 2012, dictada en Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 210/2009)."

En los mismos términos, debemos citar la Sentencia del TS la misma fecha, 20/12/2012 en Recurso de Casación núm. 4320/2011, en la que se determina que la Administración debe hacer:

"explícitos los motivos en un acuerdo por el que se imponen las sanciones, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción".

La descripción de las concretas conductas del obligado tributario que se consideran merecedoras de sanción puede realizarse con una expresa remisión bien al acta, bien a la propuesta de sanción, no siendo necesario reiterarlas, tal y como reconoce la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de diciembre de 2009, en Recurso contencioso-administrativo núm. 266/2006, recientemente confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 10 de diciembre de 2012, en Recurso de casación núm. 563/2010.

Ahora bien, es cierto que, de la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada, se desprende que no resulta suficiente la acreditación del mero resultado contrario a la normativa fiscal, esto es, que no resulta suficiente la descripción de la conducta constitutiva del incumplimiento de la norma, constatando la existencia de dicho incumplimiento, sino que debe probarse que dicho resultado contrario a la norma es consecuencia de una conducta que no pueda calificarse como diligente, haciendo explícitos los motivos que le llevan a considerar la concurrencia de culpabilidad, aún a título de simple negligencia (Recurso de casación núm. 4320/2011, ya citado). Y para ello, tal y como establece la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2013 (Recurso de casación núm. 5897/2010), debe justificar dicha ausencia de diligencia y cuidado necesario aportando *"el proceso lógico deductivo que le lleva a dicha conclusión"*.

En los mismos términos, se pronuncia el Tribunal Constitucional en sentencia 76/1990, de 26 de abril, que señala en materia de infracciones administrativas que *"(...) sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente"*.

Y el Tribunal Supremo en sentencia 968/2017, 15 de marzo de 2017 al afirmar que:

"Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente."

En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias *"no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes."*

Pues bien, coincidimos con el TEAR con que, en el supuesto que nos ocupa, dicho proceso lógico deductivo, referido a las específicas conductas descritas, se contiene en el propio acuerdo de imposición

de sanción, al que se incorporan la totalidad de los datos que la Inspección tiene en cuenta para adoptar la decisión de calificar la infracción cometida e imponer las correspondientes sanciones. A este respecto, el acuerdo de imposición no se limita a transcribir el precepto que se considera vulnerado, sino que incluye un análisis pormenorizado de la conducta del contribuyente con mención suficiente a los hechos constitutivos de la infracción y valoración de los mismos.

Así, dispone el acuerdo de imposición de sanción respecto de la conducta del obligado tributario que:

"En las actuaciones inspectoras desarrolladas, documentadas en el Acta de referencia y finalizadas con el Acuerdo de liquidación dictado el 13/12/2021, ha resultado acreditado, a juicio de esta Dependencia Regional de Inspección, que el obligado tributario se dedujo indebidamente gastos no reales y en menor medida gastos no afectos a la actividad económica desarrollada en los periodos impositivos comprobados, así como las cuotas de IVA soportado correspondientes a los mismos, lo que se ha traducido en la falta de ingreso de las correspondientes cuotas a liquidar. Ahora bien, si partimos de los hechos comprobados por la Inspección y que han dado lugar a la liquidación dictada, la cuestión se centra en determinar si la conducta del obligado tributario puede entenderse culpable o al menos negligente y, por ello, merecedora de sanción. Pues bien, el obligado tributario era, por su condición de sujeto pasivo del impuesto (lo que venía determinado por su condición de persona jurídica con residencia en territorio español) conocedor de su obligación presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades ¿como, por otra parte, así hizo en todos los periodos¿ lo que le obligaba a tributar por la totalidad de las rentas obtenidas y deducir exclusivamente los gastos que cumplían los requisitos exigidos legalmente.

La realización de la conducta tipificada como infracción deriva fundamentalmente de deducción de gastos y sus correspondientes cuotas de IVA soportado documentados en facturas que no responden a operaciones reales, circunstancia que ha podido ser descubierta por la Inspección mediante las comprobaciones realizadas al emisor, la entidad JK SL con NIF ... y al receptor de las facturas, la mercantil XZ SL con NIF Igualmente, se ha deducido gastos y cuotas de IVA soportado que no tiene la consideración de fiscalmente deducibles, pues al no guardar correlación tales gastos con los ingresos obtenidos o tratarse de cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios no afectos, la norma reguladora de ambos impuestos, excluye expresamente su deducibilidad.

Así, por un lado, ha resultado acreditado que en los ejercicios regularizados 2016, 2017 y 2018, siguiendo con la conducta ya desplegada en los ejercicios precedentes 2014 y 2015, se ha producido simulación en el ejercicio de la actividad facturada por JK a ACTIVOS, amparada en el contrato suscrito entre las partes el .../2015, en tanto no resulta real la pretendida actividad empresarial desarrollada por JK a favor de ACTIVOS, obedeciendo la simulación a la intención de minorar la carga tributaria del obligado tributario mediante la deducción de gastos documentados en facturas falsas, aprovechando la identidad de voluntades que se da entre ambas entidades, en cuanto que D. Axy es su administrador único, socio mayoritario y autorizado en cuentas bancarias, y adicionalmente, trabajador con mayores retribuciones del obligado tributario, y aprovechando también la acreditación de bases impositivas negativas en sede de JK que hubiesen hecho nula la tributación efectiva de su cifra de negocios, de no haberse eliminado las mismas, como resultado de las actuaciones inspectoras Impuesto de Sociedades e IVA periodos 2014 y 2015, que supusieron la regularización de la situación tributaria de ambas entidades (Acuerdos de Liquidación de fecha 15/06/2018); aunque el artificio de actividad creado entre ambas sociedades continuó en los periodos 2016 a 2018.

*Pues bien, esta Dependencia Regional de Inspección **considera que la conducta consistente en deducir indebidamente gastos y cuotas de IVA no reales es claramente dolosa.** En efecto, obsérvese que el obligado tributario no solo no ha cumplido el deber de cuidado de una persona normalmente diligente, sino que la lesión del deber de cuidado excede de este estándar y la conducta puede considerarse temeraria, pudiendo reconocerse una conducta particularmente irresponsable. **En este sentido, el obligado tributario, a sabiendas y en connivencia con el emisor JK, ha deducido gastos y cuotas de IVA documentados en facturas sol formalmente correctas, creando una apariencia de prestaciones de servicios cuya falsedad ha sido puesta en evidencia por la Inspección.***

El obligado tributario XZ SL, en connivencia con JK SL, entidades vinculadas en las que su administrador único es D. Axy, en los ejercicios 2014 y 2015 y también en los sucesivos 2016, 2017 y 2018, creó una apariencia de operaciones realizadas por JK SL a su favor, con el único propósito de reducir ilícitamente su tributación, sin que ello implicase una mayor carga tributaria en JK, al pretender compensarse esta entidad los posibles beneficios así obtenidos con la bases impositivas negativas a compensar declaradas en 2014.

El obligado tributario tenía una relación de vinculación con la entidad JK SL, a través de su administrador y socio, por lo que era perfectamente conocedor de los recursos materiales y humanos de los que disponía JK, SL para prestar los servicios facturados, y por tanto conocedor de la imposibilidad real de

Síguenos en...



prestarlos, de modo que los importes consignados en las facturas correspondientes a unos servicios que la Inspección ha comprobado que no se corresponden con la realidad nominativa del prestador, es una actuación ya de por sí suficientemente representativa de culpa.

Además, el obligado tributario no ha aportado prueba de la realidad de los servicios que le fueros prestados por JK, más allá de la factura y el contrato firmado (de fecha 07/10/2015) y ha utilizado estas facturas que contenían todos los requisitos formales exigidos por el ordenamiento jurídico, pero que carecían de contenido real, con la finalidad de minorar ilícitamente la carga tributaria que por Ley le corresponde mediante la deducción de gastos falsos. Y a ello hay que añadir el importe nada despreciable de los gastos amparados en las facturas controvertidas, que en los ejercicios comprobados 2016, 2017 y 2018, ascendía a 812.844,77 euros, 1.091.998,08 euros y 981.209,54 euros, a pesar de lo cual, ningún soporte documental ha aportado el obligado tributario que acredite la supuesta prestación de servicios de tal magnitud relativos a la gestión y dirección comercial de ACTIVOS y de marketing.

En definitiva, se pone de manifiesto un actuar plenamente consciente y planificado, encaminado a la consecuencia de la verdadera causa del contrato realizado, que no es otra que la de reducir la carga tributaria de XZ, SL, mediante el aprovechamiento de las BINS de la sociedad VEO.

Por otra parte, si bien en menor cuantía, el obligado tributario se dedujo gastos que no guardan correlación con los ingresos obtenidos, al haberse constatado que los mismos se destinaron a satisfacer necesidades particulares del socio mayoritario y administrador único D. Axy; gastos cuya deducibilidad no resulta fiscalmente admisible al constituir una liberalidad y que contribuyeron a la comisión de la infracción imputada por dejar de ingresar: ascendiendo su importe en cada uno de los periodos 2016, 2017 y 2018 a 5.119,70 euros, 1.952,73 euros y 1.564,12 euros, respectivamente. **En este caso se aprecia un actuar al menos negligente, al deducir gastos que no estaba en condiciones de acreditar en los términos exigidos por la norma que regula el impuesto. Una mínima diligencia que en absoluto desplegó hubiera debido llevarle a no practicar esta deducción al tiempo de presentar su autoliquidación, sin embargo, prefirió hacerlo, poniendo en evidencia un total menosprecio por el cumplimiento de la obligación tributaria principal, máxime habida cuenta de la naturaleza eminentemente personal de muchas de las partidas de gastos deducidas (como ropa y vestuario).**

En consecuencia, siendo estas las conductas que originan ahora en los periodos de liquidación objeto de comprobación, un dejar de ingresar, se entiende concurrente el **elemento subjetivo** necesario para la procedencia de la imposición de sanción por la comisión de una infracción tributaria, sin que se aprecie la confluencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179 de la LGT."

Por lo expuesto, este Tribunal Central estima que el acuerdo de imposición de sanción se encuentra suficientemente motivado en cuanto a la apreciación de la culpabilidad del infractor al justificar que el contribuyente no puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias al deducirse unos gastos derivados de operaciones cuya realidad no ha podido acreditar, y gastos que no guardaban relación la actividad económica de la sociedad interesada, circunstancias ambas que determinaron una cuota dejada de ingresaren los ejercicios 2016-2018 2018.

En definitiva, la conducta del obligado puede ser calificada de culpable y, por tanto, responsable.

DÉCIMO TERCERO.- Por último, alega el contribuyente que a los efectos de determinar la cuota dejada de ingresar, esto es, la base de la sanción conforme al reproducido artículo 191 de la LGT, se debería considerar la deuda tributaria resultante de la regularización conjunta de las partes implicadas en la simulación apreciada; deuda que, en el caso de las operaciones simuladas, sería nula por compensación del pago a efectuar por **XZ** en favor de la Hacienda Pública y de la devolución a efectuar en favor de **JK** por la regularización de tales operaciones.

La cuota sancionable dejada de ingresar sería, en consecuencia, la correspondiente a los otros gastos improcedentemente deducidos por la entidad y que se corresponderían con gastos privativos del Sr. Axy, administrador único y socio de **XZ**.

Este Tribunal no comparte esta alegación, ya que debe tenerse en cuenta el principio de personalidad en las sanciones, principio fundamental de la potestad sancionadora administrativa, y recogido en el artículo 28 de la Ley 40/2015, de 1 octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público a cuyo tenor:

"Artículo 28. Responsabilidad.

Síguenos en...



1. Sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas, así como, cuando una Ley les reconozca capacidad de obrar, los grupos de afectados, las uniones y entidades sin personalidad jurídica y los patrimonios independientes o autónomos, que resulten responsables de los mismos a título de dolo o culpa

(...)"

También se refiere a la personalidad en las sanciones, o la responsabilidad el artículo 181.1 de la LGT, según el cual:

1. Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.

Se sanciona a la entidad interesada por haber cometido una conducta concreta reprochable en el orden tributario y de la que sólo ella es responsable; en este caso, según hemos resuelto, la entidad cometió, en cada uno de los ejercicios comprobados del IS, la infracción del artículo 191 LGT dejando de ingresar, en cada uno de ellos, la cuota que hubiera debido resultar de la correcta autoliquidación siendo esa, debidamente cuantificada en el acuerdo, la que constituye la base de la sanción.

Es cierto que el Tribunal Supremo, recientemente, ha dictado una Sentencia en materia de determinación de la base de la sanción en supuestos en los que existe una simulación societaria declarada - STS de 8 de junio de 2023, rec 5002/2021 - que ha cambiado la doctrina existente, de manera 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 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.

Pero este no es el caso que aquí estamos analizando. Aquí no hay un supuesto de confusión de sujetos pasivos, que es el supuesto analizado por el Alto Tribunal en dicha Sentencia (en ese caso, la conclusión derivada de la regularización es que no existía una sociedad y un socio persona física sino que eran, materialmente, la misma persona, teniendo aquella existencia, la de dos sujetos diferentes una apariencia puramente formal, utilizada instrumentalmente para obtener una ventaja fiscal ilícita por el socio persona física).

Aquí, en el caso de **XZ** y **JK**, no existe tal confusión de sujetos pasivos; se trata de dos sujetos pasivos distintos, sujetos a sus propias obligaciones tributarias, sin que se haya afirmado la inexistencia material y el carácter meramente instrumental de una o de otra.

Sirva señalar que este TEAc ya analizó dicha jurisprudencia del TS en resolución de 20/03/2024 en la que, igualmente, consideramos que no era de aplicación al caso que fue allí objeto de estudio, referido a una simulación apreciada por la Inspección en el contrato de cesión de derechos de imagen celebrado por el reclamante con una sociedad (es decir, no se había producido en la interposición de la sociedad en sí, al igual que el caso que es aquí objeto de revisión).

Dijimos en esa resolución (el destacado es de ahora):

"Asimismo, este Tribunal conoce la STS de 8 de junio de 2023, (rec 5002/2021), que establece que, en casos en los que "se ha simulado la prestación de servicios profesionales a través de la sociedad interpuesta", acreditándose que "los servicios facturados por la sociedad interpuesta se prestaron directamente, por el profesional D. Amadeo, debiendo integrarse en la base imponible del contribuyente las rentas derivadas de los servicios efectivamente prestados", la base de la sanción a imponer al socio se corresponderá a la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la cantidad ingresada por la sociedad interpuesta.

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

"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.

Síguenos en...



(...)

En definitiva, estamos ante un supuesto de confusión de sujetos pasivos, esto es, desde la perspectiva fiscal el recurrente y la entidad LUD, SL materialmente son la misma persona, teniendo esta existencia puramente formal, utilizada instrumentalmente para obtener una ventaja fiscal ilícita por el Sr. Amadeo . 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. Amadeo no se entiende sino en referencia y relación con la conducta fiscal de LUD 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. Amadeo y a favor de la entidad LUDSL, la cual autoliquidó 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 LUD SL, el Sr. Amadeo , en puridad, autoliquidó por IRPF y por el impuesto sobre sociedades, aunque formalmente la misma fuera realizada por la entidad LUD SL.

(...) 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,"

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

"(...) Calificada la conducta del Sr. Amadeo 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. Amadeo , 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, **la doctrina del Tribunal Supremo expuesta se limita a casos en los que se haya declarado simulada la interposición de una sociedad considerando que su actividad corresponde al socio en cuya base imponible se integran las rentas facturadas por la interpuesta, esto es, a casos en los que "desde la perspectiva fiscal el recurrente y la entidad LUD, SL materialmente son la misma persona"**. Sólo en ello se justifica atender a que "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", por lo 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".

No obstante, **el presente caso es distinto. La simulación apreciada por la Inspección no se produjo en la interposición de la sociedad, sino en el contrato de cesión de derechos de imagen celebrado por el reclamante con ella. No se ha declarado simulada la interposición de una sociedad, considerando que su actividad corresponde al socio, de modo que no estamos en un caso en el que "desde la perspectiva fiscal el**

recurrente y la entidad LUD, SL materialmente son la misma persona", por lo que no se dan las premisas que llevaron a la sentencia citada a tener en cuenta en la base de la sanción impuesta al socio lo pagado por la sociedad a la Hacienda española.

En nuestro caso sucede lo mismo. La simulación apreciada por la Inspección no se produce en la interposición de una sociedad, sino en una supuesta o aparente relación mercantil establecida entre el sujeto pasivo y una entidad estrechamente relacionada, no habiéndose declarado simulada la interposición de aquella, considerando que su actividad corresponde al sujeto pasivo, de modo que no estamos en un caso en el que "desde la perspectiva fiscal el recurrente y la entidad relacionada, que le presta los servicios simulados, sean materialmente son la misma persona, por lo que no es aplicable la doctrina recogida en la referida STS de 8 de junio de 2023 (Rec. 5002/2021).

Y es que, además, uno de los argumentos esenciales que da el Tribunal Supremo para alcanzar la conclusión referida, favorable a considerar, como base de la sanción del artículo 191 LGT en los supuestos de sociedades interpuestas que se consideren simuladas, la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por el socio real y la cantidad ingresada por la sociedad declarada simulada es considerar, en su justa medida, el perjuicio económico que sufre la Hacienda Pública como consecuencia de esta operativa, que, en esos casos se limita a la diferencia entre lo que debió de ingresar, por su impuesto personal, el socio menos lo ingresado, por su impuesto personal (el IS) la sociedad irreal simulada.

Pues bien, en este caso, los hechos expuestos acreditan que **JK**, la que prestó los servicios declarados simulados, ni siquiera ingresó en la Hacienda Pública como consecuencia de declarar los ingresos generados, aparentemente, por esos servicios dado que utilizó unas BIN's que había afluído en ejercicios anteriores prescritos, por lo que tampoco cabe acoger la pretensión de la entidad sobre la base de considerar el exacto perjuicio económico generado para la Hacienda Pública. //

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

