

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 656/2025 de 28 de mayo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 3174/2023****SUMARIO:**

Regímenes especiales por razón de territorio. Canarias. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). Aplicación e interpretación de las normas. Simulación relativa. En este caso la Administración tributaria no incurrió en ningún exceso en el ejercicio de sus potestades de calificación. Por lo tanto, no se trata de valorar si la Inspección se excedió o no en el ejercicio de sus potestades de calificación, lo que se pone en tela de juicio es si, a pesar de no que se cuestionó la realidad de las ventas ni el importe percibido, cabe apreciar una apariencia comercial calificada como simulada con el fin de habilitar una deducción en la base imponible. Son varias los pronunciamientos de esta Sala sobre la simulación y su alcance. La simulación tuvo lugar con ocasión de la concesión por parte de la sociedad de un supuesto préstamo a los socios, cuando en realidad lo que se hizo fue, enmascarando esta falacia contable, repartir en forma de dividendos el importe de la venta de las parcelas. La realidad es que las entregas de dinero de los supuestos préstamos no se reintegraron a la sociedad, sencillamente porque no había obligación de hacerlo dada la realidad comercial que se ocultaba. Además, tratándose de préstamos de la sociedad a los socios, estaríamos ante operaciones vinculadas con la fijación de un interés a valor de mercado, que ni tan siquiera se molestaron en establecer. Con todo ello se produjo una apariencia comercial, el préstamo, que no fue real, ocultando la verdadera realidad mercantil y contable, que fue un reparto de dividendos. La razón de esta simulación fue mantener la apariencia de conservar el rendimiento obtenido por las ventas de las parcelas como dotación en la contabilidad de la empresa, lo que nunca se habría conseguido con un reparto de dividendos a los socios. La Sala estima que las dudas sobre si la simulación tuvo lugar en la determinación de la base imponible y por ello al margen de la literalidad del art. 16 LGT, requiere un previo análisis de cómo se configura y determina la renta o, mejor dicho, el rendimiento característico del hecho imponible en el IS. La configuración legal del hecho imponible del Impuesto, dejó atrás la definición analítica de rentas por la que se decantó la primigenia Ley 61/1979. La indefinición de la norma tributaria, o no descriptiva, de lo que se considera renta en el IS, requiere que se acote este elemento de la obligación tributaria con otras disposiciones que precisen cuales son los competentes que se someten a tributación y como deben determinarse. La integración del hecho imponible se hace a través de las normas mercantiles y contables. Expresa remisión al resultado contable se hace en el art. 10.1 TRLIS, que se erige en el elemento definidor y cuantificador nuclear del impuesto. Las normas fiscales se circunscriben a efectuar, sobre ese resultado contable, los correspondientes ajustes positivos o negativos para perfilar el hecho imponible y su cuantificación. Por lo tanto, desconectar la simulación como técnica de recalificación recogida en el art. 16 LGT de la cuantificación del hecho imponible, precisamente en el IS, constituye una diferenciación a todas luces inviable en la configuración del rendimiento de este Impuesto y por lo tanto del hecho imponible. Además, si hablamos de simulación en la concesión de los préstamos de la sociedad a los socios, la alteración comercial tiene incidencia directa tanto en la determinación del rendimiento como en la base imponible del Impuesto. Cuando estamos, como es el caso, ante supuestos préstamos de la sociedad a los socios, los intereses financieros se habrían integrado en la partida de ingresos de la cuenta de resultados del ejercicio, y no se hizo así. Luego la simulación afectó tanto a una falaz o incompleta previsión de los ingresos, con alteración del resultado contable, como a la base imponible en los términos previstos en el art. 10.1 TRLIS. Todo ello, permitió la aplicación de una reducción en la base imponible del Impuesto, a través de la RIC, a la que no se tendría derecho conforme a la realidad comercial realizada. El reparto de dividendos supuso una desactivación del importe de la venta, y por lo tanto un incumplimiento del compromiso de la RIC, puesto que la suma pasó de la sociedad a los socios. El Tribunal fija como doctrina que cabe apreciar la simulación como técnica de recalificación fiscal prevista en el art. 16 LGT, cuando no afectando a los negocios que constituyan las actividades económicas de la empresa, concurra en la falaz configuración de un negocio jurídico entre la sociedad y los socios, que incida en la determinación de un beneficio fiscal que implique una reducción en la base imponible del IS.

Síguenos en...

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 656/2025**

Fecha de sentencia: 28/05/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3174/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/05/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: AFJ

Nota:

R. CASACION núm.: 3174/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 656/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 28 de mayo de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3174/2023, interpuesto por la procuradora doña Carmen Iglesias Saavedra, en representación de Inversiones Las Teresitas S.L., contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en fecha 7 de febrero de 2023, en el recurso núm. 635/2018 que desestimó el recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 7 de junio de 2018.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-El objeto del presente recurso lo constituye la sentencia dictada el 7 de febrero de 2023, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso interpuesto contra la resolución dictada el 7 de junio de 2018, por el Tribunal Económico Administrativo Central, que desestimó la reclamación formulada, cuyo Fallo decía: «[Q]ue desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por *INVERSIONES LAS TERESITAS, SL*, y en su nombre y representación la Procuradora Sr. D.^a María del Carmen Iglesias Saavedra,, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 7 de junio de 2018, debemos declarar y declaramos ser ajustada

Síguenos en...



a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos confirmarla y la confirmamos, con imposición de costas a la recurrente [...]».

SEGUNDO.-Con fecha 18 de abril de 2023, por la representación de Inversiones Las Teresitas S.L., se presentó escrito ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, preparando recurso de casación contra la mencionada sentencia, el cual se tuvo por preparado mediante Auto de dicha Sala de fecha 21 de abril de 2023, emplazando a las partes personadas ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, por plazo de 30 días.

TERCERO.-Mediante Auto dictado el 7 de febrero de 2024 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada el 7 de febrero de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y se acordó la remisión de las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de este Tribunal.

La representación procesal de la recurrente, interpuso recurso de casación en virtud de lo acordado en Diligencia de Ordenación de fecha 21 de febrero de 2024, en el cual concluye solicitando «[Q]ue, admitiendo este escrito, tenga por interpuesto Recurso de Casación contra la Sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de la Audiencia Nacional de 7 de febrero de 2023 , y, previos los trámites legales que procedan, dicte Sentencia por la que se acuerde casar totalmente la Sentencia impugnada, y se estime dicho recurso contencioso-administrativo nº 635/2018 , acordando asimismo la anulación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de junio de 2018 y, en último término, la anulación de todos los actos administrativos por dicha Sentencia confirmado[s.]».

CUARTO.-El Abogado del Estado, presentó escrito de oposición el 27 de mayo de 2024, considerando «[q]ue, teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso, previos los trámites oportunos e interpretando los artículos identificados en el auto de admisión en la forma propuesta en la alegación cuarta de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrid[a]».

QUINTO.-De conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 28 de mayo de 2024, quedaron las presentes actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 6 de marzo de 2025, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 13 de mayo de 2025, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Resolución impugnada y antecedentes relevantes

1.1.-Se impugna la sentencia de la Audiencia Nacional del 7 de febrero de 2023, que desestimó el recurso 635/2018 interpuesto por Inversiones Las Teresitas, S.L. (en lo sucesivo Las Teresitas) contra la resolución de fecha 7 de junio de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) por la que se estimó el recurso de alzada presentado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (TEAR) del 17 de diciembre de 2014, que había acogido parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta por la mercantil contra el acuerdo de liquidación del 5 de julio de 2012 relativo al Impuesto sobre Sociedades (IS) del año 2006 y sanción asociada.

1.2.-La contienda trae causa del acuerdo de liquidación del 5 de julio de 2012, dictado por la Inspectora Regional Adjunta de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Canarias, relativo al IS 2006, del que resultaba una deuda a ingresar de 27.502.578, 23 euros.

1.3.-La entidad obtuvo en 2006 un resultado contable de 69.441.643,18 euros, incluido el gasto por Impuesto sobre sociedades de 4.521.784,01 euros, cuya principal partida la constituía la venta a Desarrollos Urbanos CIC, S.A. el 11 de enero de 2006, de ocho parcelas en el barrio de San Andrés, en Las Huertas, término municipal de Santa Cruz de Tenerife, en el polígono de actuación del Plan Parcial «Playa de las Teresitas».

La parcelas figuraban en existencias en la contabilidad por un importe de 14.969.845.30 euros y la venta se efectuó por 92.201.032,40 euros.

Síguenos en...



Esta venta constituyó la práctica totalidad de los ingresos de la entidad, que consignó en la declaración del IS 2006 un importe neto de cifra de negocios de 92.270.305,35 euros (92.224.438,14 de ventas, más 45.867,21 de prestaciones de servicios).

La entidad, para la determinación de la base imponible declarada, practicó una corrección del resultado contable de «Reducción de la Base Imponible por Reserva para Inversiones en Canarias» (RIC) de 61.500.000,00 euros.

1.4.-La Administración tributaria, con ocasión de la regularización, rechazó la reducción de la RIC por incumplir con los requisitos previstos en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (Ley 19/1994), concretamente por:

(i) Haber distribuido a los socios en 2006 el beneficio de 77.531.907,83 euros con que se dotó la RIC.

(ii) No provenir el beneficio del ejercicio 2006 de la realización de una actividad económica del obligado tributario, ya que la actividad que realizó no tenía este carácter porque no había añadido valor alguno a los terrenos vendidos. Se trataba de una operación meramente especulativa.

Para explicar el incumplimiento de los requisitos de la RIC, la Administración consideró que la entidad simuló la concesión de un préstamo a sus socios que, en realidad, enmascaraba una distribución de beneficios.

1.5.-Las actuaciones inspectoras motivaron la imposición de una sanción por un importe de 26.906.250 euros, por una infracción tributaria muy grave del artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), impuesta por acuerdo de fecha 7 de marzo de 2013, notificada el 11 de marzo de 2011.

1.6.-La sociedad interpuso reclamación económico-administrativa que fue estimada en parte por el TEAR de Canarias, que descartó la existencia de simulación. En todo caso, dijo, estábamos ante un conflicto en la aplicación de la norma.

1.7.-Se interpuso recurso de alzada por la entidad y por el Director de la AEAT. El TEAC dictó resolución estimatoria, anulando la decisión del TEAR y confirmando al regularización y la sanción.

SEGUNDO.- Cuestión de interés casacional

2.1.-Se nos pregunta si «*[D]eterminar si al amparo de la figura de la simulación tributaria prevista en el artículo 16 de la Ley General Tributaria se puede restringir la aplicación de un incentivo fiscal en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, al modificarse la calificación de los negocios o contratos formalizados; o únicamente podrá determinarse la simulación cuando la previa calificación del negocio realizado afecte a la existencia misma del hecho imponible gravado, según el tenor literal del artículo 16 de la LGT . [...]*».

Se citan como artículos a interpretar el 13, 15, 16 y 159 de la LGT, en relación con el artículo 194 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT).

TERCERO.- Alegaciones de las partes

3.1.-Las Teresitas, tras la identificación del interés casacional objetivo, describe los hechos y la interpretación efectuada por la Audiencia Nacional en el dictado de su sentencia.

A modo de resumen, examina la delimitación de la figura de la simulación tributaria al amparo de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en el momento de interpretar el artículo 16 LGT. Considera que en toda simulación, ya sea absoluta o relativa, siempre se encuentra presente un elemento de ocultación o engaño con la finalidad de eludir la realización del hecho imponible, es decir, del presupuesto fijado por la Ley para configurar el tributo. En ausencia de ocultación no se puede apreciar la existencia de simulación tributaria. Justifica que, en el presente caso, debe reputarse improcedente la figura de la simulación porque no concurre la ocultación, ni se estaba ante su interpretación extensiva, contraria a los principios elementales de la interpretación de las normas.

No cabe atribuir el carácter de simulado a un negocio para impedir la aplicación de un ajuste a la base imponible, como es la RIC, cuando no se encuentra afectada la delimitación del hecho imponible declarado por la sociedad. El hecho imponible fue debidamente declarado por el contribuyente y no fue objeto de controversia.

La dicción literal del artículo 16 de la LGT se refiere al hecho imponible gravado no a la base. No cabe aplicar esta figura cuando debió acudir a otras herramientas como la calificación tributaria del artículo 13 LGT o al conflicto del artículo 15 LGT, cuando la regularización efectuada giró en

Síguenos en...



torno a la existencia de un negocio jurídico artificioso sin efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del aprovechamiento de la RIC.

Reclama la doctrina sobre la intercambiabilidad de las potestades de calificación, integración e interpretación de las normas tributarias, teniendo en cuenta que el procedimiento y las garantías son estrictamente diferentes. El incumplimiento del procedimiento legalmente establecido debería dar lugar a la nulidad de pleno Derecho de la regularización, especialmente en lo que atañe al análisis de la culpabilidad realizada en el ámbito del expediente sancionador.

3.2.- Por su parte, el abogado del Estado, en síntesis, examina la simulación declarada por la Administración tributaria y reputa correcta esta calificación.

Explica cómo la Inspección, partiendo de que el negocio declarado respondía formalmente a unos préstamos, conforme a su verdadera naturaleza jurídica pretendía enmascarar una distribución de beneficios. Se trata de una simulación relativa que se produce cuando, tras el negocio en cuestión, existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes. Existe una suerte de ocultación generando la apariencia de un negocio ficticio que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado.

La distribución de beneficios supuso una vulneración del artículo 27 de la Ley 19/1994, lo que impedía dotar a la RIC al excluir de la reserva de la dotación el beneficio distribuido.

Dice que ya existen pronunciamientos en la Sala que reconocen la posibilidad de aplicar la simulación cuando el contribuyente pretende la torticera aplicación de un beneficio fiscal. En concreto, se refiere a la STS de 22 de junio de 2015, RC 2496/2014 y STS 24 de febrero de 2016, RC 948/2014.

Niega la aplicación del conflicto en la aplicación de la norma del artículo 15 LGT, pues no se trata de la búsqueda de una norma para legitimar el acto.

Por último, la existencia de la simulación permite la imposición de la sanción a tenor del artículo 16.3 LGT, sin que se pueda invocar la excepción del artículo 179 LGT.

CUARTO.- Repuesta a la cuestión de interés casacional

4.1.- A la vista de los términos en los que se formula la pregunta, anticipamos que la Administración tributaria no incurrió en ningún exceso en el ejercicio de sus potestades de calificación. Por lo tanto, no se trata de valorar si la Inspección se excedió o no en el ejercicio de sus potestades de calificación, como apreciamos en las SsTS del 2 de julio de 2020, RC 1429/2018; y 22 de julio de 2022, RC 1432/2018. Lo que nos toca examinar es si, efectivamente, estamos ante un supuesto de simulación previsto en el artículo 16 de la LGT, y si cabe apreciarla no solo en la configuración del negocio jurídico incardinable en el determinante del hecho imponible, sino a la hora de la configuración de la base imponible del impuesto.

Debemos aclarar que nos limitaremos a la controversia de la calificación de simulación para negar la deducción en base del impuesto de la RIC. No entramos a valorar si concurren o no otros requisitos para la aplicación de esta reducción, y en concreto si la venta de las parcelas se llevó a cabo como consecuencia de una verdadera actividad económica, extremo que también fue cuestionado por la Inspección con ocasión de la regularización.

4.2.- No se discute que la mayor parte de la actividad y rendimiento de la empresa en el ejercicio 2006, se originó por la venta de las ocho parcelas que «Las Teresitas» tenía contabilizadas como existencias y por las que obtuvo 92.201.032,40 euros. A ese importe se le sumó otro rendimiento menor que provenía de la prestación de servicios y que ascendió a 45.867,21 euros más.

Tras la determinación del resultado contable del ejercicio 2006, (i) declaró un importe neto de cifra de negocios de 92.270.305,35 euros; (ii) dotó y contabilizó una RIC por 61.500.000 euros; y (iii) entregó a sus socios, en concepto de préstamos, 77.531.907,83 euros en efectivo, este dinero solo procedía de la venta de las parcelas.

En principio, y a falta de confirmación del resto de los requisitos exigidos en el artículo 27 de la Ley 19/1994, la calificación de las entregas a los socios como préstamos, le permitía aplicar la reducción en la base imponible por la RIC, al continuar el importe de la venta activado en la contabilidad de la empresa.

4.3.- La Administración tributaria comprobó, sin que se haya acreditado lo contrario, y así lo recoge la sentencia:

(i) Que salió el dinero de la sociedad a los socios en 2006 por importe de 77.531.907,83 euros.

(ii) Que el dinero no ha vuelto a entrar en la sociedad.

(iii) Que el dinero entregado a los socios procede del precio de la venta de las parcelas en 2006 (92.201.032,40 euros).

(iv) Que esa venta determinó el beneficio contable de la sociedad de 2006 (69.441.643,18 euros).

Síguenos en...

- (v) Que con ese beneficio se dota a la RIC con la que se redujo la base imponible del ejercicio 2006 (61.500.000 euros).
- (vi) Por esa dotación no podía distribuirse el beneficio del propio ejercicio. Tampoco eran disponibles las RIC del año 2001 (19.052.426,00 euros).
- (vii) La entrega de fondos a los socios procedentes del beneficio de 2006 se calificó por la sociedad como un préstamo sin intereses y a devolver de una sola vez a los cinco años (enero de 2011), presumiblemente ampliados a otros cinco (enero de 2016), también sin intereses.
- (viii) Parte de este préstamo (41.923.725,31 euros) se saldó con un reparto de dividendos en el año 2010.
- (ix) En los años siguientes a 2006, Inversiones las Teresitas no generó reservas porque tuvo pérdidas, 2010 incluido.
- (x) Los dividendos repartidos en 2010 (41.923.725,31 euros), fueron con cargo a reservas voluntarias (45.186.226,81 euros) que se han contabilizado por reclasificación de:
- RIC de 2001 (19.052.426,00).
 - Reservas voluntarias de 2001 (2.116.935,77).
 - Reservas voluntarias de 2003 (300.575,68).
 - Reservas RIC de 2006 por la no materialización en plazo (16.585.943,92),
 - Reservas voluntarias de 2006 (7.130.345,44 euros).
- (xi) Esas reservas, salvo las de 2003 (300.575,68 euros) y la voluntaria de 2001 (2.116.935,77 euros), no podían repartirse en 2006 (salvo la voluntaria de 2006).
- (xii) Después del reparto de 2010, como únicas reservas quedaban en la sociedad: la legal (48.080 euros) y la RIC 2006 (44.914.056,08 euros), ambas indisponibles.
- (xiii) A finales de 2015 finaliza el período de mantenimiento de los activos en que se ha materializado la RIC de 2006 y deja de ser indisponible.
- (xiv) Que el resto del importe de la operación calificada como préstamo, que no se amortizó en 2010 con el reparto de dividendos (32.037.297,86 euros), no se ha devuelto.
- (xv) Presumiblemente, el vencimiento del plazo de devolución era enero de 2016.

4.4.-No se cuestiona ni el origen del rendimiento ni su realidad, que en su inmensa mayoría procedía de la venta de las ocho parcelas.

Lo que se pone en tela de juicio es si, a pesar de no que se cuestionó la realidad de la ventas ni el importe percibido, cabe apreciar en el proceso de cuantificación del impuesto, una apariencia negocial que fue calificada como simulada con el fin de habilitar una deducción en la base imponible.

Son varias los pronunciamientos de esta Sala sobre la simulación y su alcance. A modo de síntesis dijimos en la STS del 22 de junio de 2015, FJ 3º, RC 2496/2014 que «*[E]xiste simulación, como es sabido, cuando no hay causa para un negocio (simulación absoluta) o cuando bajo la causa aparente o falsa de un negocio subyace la auténtica (simulación relativa). Dicho en otras palabras, se produce simulación cuando se presenta a terceros un negocio que nunca se realizó (simulación absoluta) o que, como acontece en el presente caso, encubre al realmente querido (simulación relativa), ofreciéndose al exterior como una operación [...]*».

En el supuesto que ahora enjuiciamos, la simulación tuvo lugar con ocasión de la concesión por parte de la sociedad de un supuesto préstamo a los socios, cuando en realidad lo que se hizo fue, enmascarando esta falacia contable, repartir en forma de dividendos el importe de la venta de las parcelas. La realidad es que las entregas de dinero de los supuestos préstamos no se reintegraron a la sociedad, sencillamente porque no había obligación de hacerlo dada la realidad negocial que se ocultaba. Además, tratándose de préstamos de la sociedad a los socios, estaríamos ante operaciones vinculadas con la fijación de un interés a valor de mercado, que ni tan siquiera se molestaron en establecer.

Con todo ello se produjo una apariencia negocial, el préstamo, que no fue real, ocultando la verdadera realidad mercantil y contable, que fue un reparto de dividendos.

La razón de esta simulación fue mantener la apariencia de conservar el rendimiento obtenido por las ventas de las parcelas como dotación en la contabilidad de la empresa, lo que nunca se habría conseguido con un reparto de dividendos a los socios.

4.5.-En cuanto a la interpretación del artículo 16.1 de la LGT «*[E]n los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes [...]*», Las Teresitas considera que nunca concurrió simulación en el hecho imponible puesto que las ventas fueron reales y se declararon. En todo caso, se produjo en sede de la base imponible donde, al margen de que la recalificación correcta era la del artículo 15 de la LGT, el artículo 16 no prevé la corrección por vía de la simulación en sede de la cuantificación de la base.

No compartimos la interpretación propuesta por la recurrente. Las dudas sobre si la simulación tuvo lugar en la determinación de la base imponible y por ello al margen de la literalidad del artículo 16.1 de la LGT, requiere un previo análisis de cómo se configura y determina la renta o, mejor dicho, el rendimiento característico del hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades.

Conforme al régimen jurídico aplicable al supuesto enjuiciado, el hecho imponible se definía en el artículo 4.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), decía que «[C]onstituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo [...]»; exactamente en los mismos términos se pronuncia su homónimo de la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Esta configuración legal del hecho imponible del Impuesto, dejó atrás la definición analítica de rentas por la que se decantó la primigenia Ley 61/79, en su artículo tercero.

La indefinición de la norma tributaria, o no descriptiva, de lo que se considera renta en el Impuesto sobre sociedades, requiere que se acote este elemento de la obligación tributaria con otras disposiciones que precisen cuales son los competentes que se someten a tributación y como deben determinarse. La integración del hecho imponible se hace a través de las normas mercantiles y contables. Expresa remisión al resultado contable se hace en el artículo 10.1 del TRLIS, que se erige en el elemento definidor y cuantificador nuclear del impuesto. La tarea de las normas ficales se circunscribe a efectuar, sobre ese resultado contable, los correspondientes ajustes positivos o negativos para perfilar el hecho imponible y su cuantificación.

Por lo tanto, desconectar la simulación como técnica de recalificación recogida en el artículo 16 de la LGT de la cuantificación del hecho imponible, precisamente en el Impuesto sobre Sociedades, constituye una diferenciación a todas luces inviable en la configuración del rendimiento de este Impuesto y por lo tanto del hecho imponible.

Además, si hablamos de simulación en la concesión de los préstamos de la sociedad a los socios, la alteración negocial tiene incidencia directa tanto en la determinación del rendimiento como en la base imponible del Impuesto. Cuando estamos, como es el caso, ante supuestos préstamos de la sociedad a los socios, los intereses financieros se habrían integrado en la partida de ingresos de la cuenta de resultados del ejercicio, y no se hizo así. Luego la simulación afectó tanto a una falaz o incompleta previsión de los ingresos, con alteración del resultado contable, como a la base imponible en los términos previstos en el artículo 10.1 del TRLIS. Todo ello, permitió la aplicación de una reducción en la base imponible del Impuesto, a través de la RIC, a la que no se tendría derecho conforme a la realidad negocial realizada.

El reparto de dividendos supuso una desactivación del importe de la venta, y por lo tanto un incumplimiento del compromiso de la RIC, puesto que la suma pasó de la sociedad a los socios.

4.6.-Lo dicho nos conduce a la desestimación del recurso de casación interpuesto por Las Teresitas, confirmando íntegramente la sentencia de instancia.

QUINTO.- Fijación de doctrina

Tras lo razonado en los anteriores fundamentos podemos dar respuesta a la cuestión casacional planteada, en el sentido que cabe apreciar la simulación como técnica de recalificación fiscal prevista en el artículo 16 de la LGT, cuando no afectando a los negocios que constituyan las actividades económicas de la empresa, concurra en la falaz configuración de un negocio jurídico entre la sociedad y los socios, que incida en la determinación de un beneficio fiscal que implique una reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

SEXTO.- Costas

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.Fijamos como doctrina la recogida en el fundamento quinto de esta sentencia.

2.No ha lugar al recurso de casación interpuesto por la entidad Inversiones Las Teresitas, S.L. contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional del 7 de febrero de 2023, que desestimó el recurso 635/2018.

Síguenos en...



3.No hacer imposición de las costas procesales del recurso de casación.
Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa
Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

