

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**Sentencia n.º 123/2025 de 10 de marzo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 170/2023****SUMARIO:**

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. El actor tenía su residencia fiscal en Venezuela en 2014 y optó por el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español a través del modelo 149. El traslado a España se produjo como consecuencia de contrato de trabajo con una sociedad residente en España dedicada a la asesoría financiera, que fue constituida el 5 de agosto de 2014, que tenía oficinas en Madrid por las que pagaba un alquiler. El recurrente manifiesta que era ingeniero civil con más de 20 años de experiencia profesional y con sólidos conocimientos y experiencia gerencial en ventas, finanzas, producción y cadena de suministro durante el desarrollo de empresas en el área de la construcción, logística, gas y petróleo. La entidad fue objeto de actuaciones inspectoras, que concluyeron con acuerdo de liquidación de fecha 29/11/2021, indicando que no había prestado ningún servicio a sus clientes. La Inspección comprobó que, aunque el recurrente realizaba actividad económica en España, era al margen de la sociedad residente, con la que habría simulado un contrato laboral para justificar su desplazamiento a territorio nacional y poder acogerse al régimen especial de desplazados, no quedando acreditado que realizara tareas para la sociedad que justificara el percibo de los salarios (312.416,66 euros), habida cuenta que la sociedad no llevaba a cabo realmente la actividad de prestación de servicios de "asesoría financiera, procura y logística" que se mencionaba en sus facturas, además de que, a las entidades a las que facturaba sus servicios estaban vinculadas al mismo, sociedades extranjeras establecidas en Panamá, Venezuela y China, y que los fondos remitidos por ellas fueron empleados en lo fundamental a satisfacer los salarios de los cuatro empleados de la entidad acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español del art. 93 de la Ley IRPF, también relacionados entre sí, de un total de cinco. La Sala estima que la Administración ha justificado la aplicación correcta del art. 16 LGT, que no hace referencia únicamente a los supuestos de simulación relativa. Así, aunque la Inspección apreciara la existencia de simulación absoluta, dado que el contrato laboral suscrito entre las partes estaba vacío de contenido, no por ello dejó de advertir que constituía el vehículo formal para poder acogerse al régimen especial que tenía como consecuencia la ocultación de su renta mundial. Además, la facultad de declarar la simulación corresponde a la Administración tributaria, que no precisa para ello acudir a la jurisdicción civil ni tampoco incoar ningún procedimiento especial. Al ser excluido de dicho régimen, debe tributar en territorio español por su renta mundial, al tener la consideración de residente fiscal en España, de acuerdo con lo previsto en el art. 9 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). **Base imponible. Ganancias patrimoniales no justificadas. Prueba en contrario. No suficiente.** Se ha puesto de manifiesto que tanto el actor como su cónyuge habían recibido ingresos en su cuenta bancaria de una sociedad estadounidense, sin que acreditara que se trata de un préstamo. Al margen de que pueda resultar aplicable la Ley estadounidense, según la cual, no había que consignar un pacto de intereses o un plazo de devolución del capital si existe una vinculación en las partes, reintegrándose cuando el deudor disponga de liquidez, esto no destruye los indicios constatados para apreciar la simulación, puesto que, pasados seis años desde la entrega del dinero, no se ha hecho devolución del total o parte del mismo. Es por ello, que deben calificarse como ganancias patrimoniales no justificadas, e integrarse en la base imponible general.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1, Planta Baja - 28004

33009710

Síguenos en...



NIG:28.079.00.3-2023/0014544

Ponente Sr. Ugarte Oterino

Procedimiento Ordinario 170/2023

Demandante:D. Eleuterio

PROCURADORA Dña. CARMEN GARCÍA RUBIO

Demandado:TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA Nº 123/2025

Presidente Ilmo. Sr.

D. CARLOS VIEITES PEREZ

Magistrados Ilmos. Sres/as.

Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

En Madrid, a diez de marzo de dos mil veinticinco.

Visto el recurso número 170/2023 interpuesto por DON Eleuterio, representado por la Procuradora Doña Carmen García Rubio, y asistido por la Letrada Doña Inmaculada Pineda Nicolás, frente a la resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 21 de diciembre de 2022, que desestimó las reclamaciones económico administrativas n.º NUM000 y NUM001 frente al acuerdo de liquidación provisional con n.º NUM002, del ejercicio 2015 del IRPF, por importe de 88.487,02 €, y frente al acuerdo de imposición de sanción con n.º liquidación NUM003, en relación al mismo ejercicio del IRPF, por importe de 55.144,67 euros, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -Interpuesto el recurso y recibido el expediente administrativo, fue emplazada la parte recurrente para que dedujera demanda, lo que llevó a efecto mediante escrito en el que, tras alegar los fundamentos de hecho y de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación del acto recurrido.

SEGUNDO. -La representación procesal de la parte demandada contestó a la demanda mediante escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó pidiendo la desestimación del recurso.

TERCERO. -Denegado el recibimiento del pleito a prueba, las partes formularon conclusiones escritas, quedando los autos pendientes de señalamiento para votación y fallo.

CUARTO. -La cuantía del proceso quedó fijada en 143.631,69 €.

QUINTO. -El acto de votación y fallo del recurso tuvo lugar el 4 de marzo de 2025, quedando el mismo concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. **Sr. D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO.**

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO. - Pretensión ejercitada.

DON Eleuterio ejercita pretensión declarativa de nulidad frente a la resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 21 de diciembre de 2021, que desestimó las reclamaciones económico administrativas n.º NUM000 y NUM001 frente al acuerdo de liquidación provisional con n.º NUM002, del ejercicio 2015 del IRPF, por importe de 88.487,02 €, y frente al acuerdo de imposición de sanción con n.º liquidación NUM003, en relación al mismo ejercicio del IRPF, por importe de 55.144,67 euros.

SEGUNDO. - Actuación impugnada.

La resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 21 de diciembre de 2021, desestimó las reclamaciones económico administrativas n.º NUM000 y NUM001 de DON Eleuterio frente al acuerdo de liquidación provisional con n.º NUM002, del ejercicio 2015 del IRPF, por importe de 88.487,02 € y frente al acuerdo de imposición de sanción

Síguenos en...



con n.º liquidación NUM003, en relación al mismo ejercicio del IRPF, por importe de 55.144,67 euros, de la que se extraen las siguientes consideraciones:

Sobre la liquidación

- El obligado tributario presentó declaración acogiendo al régimen especial aplicable a trabajadores desplazados a territorio español, declarando 312.416,66 euros como rendimientos del trabajo, 529,13 euros como rendimientos derivados de bienes inmuebles y 388,11 euros como rendimientos del capital mobiliario.
- El obligado tributario manifestó que en 2014 era residente fiscal en Venezuela, habiendo optado por la aplicación del régimen especial, a través del modelo 149, presentado en fecha 4/02/2015, de acuerdo con el cual el traslado a España se produjo como consecuencia de contrato de trabajo formalizado con la entidad CONSTECH EUROPA S.L., de fecha 1/12/2014.
- La cónyuge del obligado tributario presentó comunicación optando por el régimen especial, aportando también contrato de trabajo con la entidad CONSTECH EUROPA, S.L., de fecha 17/02/2015.
- La entidad CONSTECH EUROPA, S.L. había sido objeto de actuaciones inspectoras, que concluyeron con Acuerdo de liquidación de fecha 29/11/2021, en que la Inspección concluyó que no había prestado ningún servicio a sus clientes.
- La entidad CONSTECH EUROPA, S.L. fue constituida el 05/08/2014 y en 2019 fue disuelta y liquidada.
- La entidad CONSTECH EUROPA, S.L. contaba en 2015 con cinco empleados, de los que cuatro estaban acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados a España.
- Los ingresos percibidos por la sociedad CONSTECH EUROPA, S.L. procedían de sociedades extranjeras establecidas en Panamá, Venezuela y China, relacionadas con Don Eleuterio, no respondiendo a la contraprestación de operaciones comerciales reales y no habiéndose acreditado que realizara una actividad económica real.
- No se aporta documentación alguna, solamente copias de correos electrónicos, que acredite la actividad supuestamente realizada por el obligado, así como tampoco la realizada por la sociedad.
- Existió un acuerdo simulatorio entre CONSTECH EUROPA, S.L. y el obligado para dotar de apariencia real a un contrato que le permitía aplicar un régimen fiscal más beneficioso, cuando no le prestaba ningún servicio ya que en los correos electrónicos que presentó su nombre aparecía relacionado con la entidad ASIA GENIUS, y en el contrato suscrito entre CONSTECH EUROPA, S.L. y ENERGREEN, denominada ENERGY LEVERANTIE en 2015, intervino en nombre de esta última entidad, y si acudía con regularidad a las oficinas de CONSTECH EUROPA SL, en la calle Basílica 19, de Madrid, era porque también constituía la sede de la sociedad china ASIA GENIUS INVESTMENT.
- La regularización realizada por la Inspección no tuvo por objeto la entidad CONSTECH EUROPA, S.L. ni el cónyuge de la reclamante, no suponiendo la aplicación de los criterios establecidos en el artículo 18 de la LIS para las operaciones vinculadas, limitándose a eliminar el régimen especial aplicado por la reclamante por no cumplir los requisitos exigidos para ello.
- El obligado y su cónyuge percibieron de la entidad LUYACO INVESTMENTS LLC determinados ingresos en su cuenta bancaria, sin que se tratase de un préstamo, al documentarse en un documento privado de fecha 20 de octubre de 2015, que no establecía intereses ni plazo de devolución, ni se había devuelto importe alguno 6 años después de haberse efectuado el préstamo.
- No coincidía además la divisa prestada (USD) y la recibida en la cuenta titularidad de la obligada tributaria y su cónyuge (EUR).
- Al ser un documento privado la fecha sólo se contaría frente a terceros desde el día en que se presentara a un registro público o tuviera conocimiento de él un funcionario público por razón de su cargo o falleciera uno de los firmantes - artículo 1.227 del Código Civil -, por lo que la fecha acreditada del mismo sería la de su presentación a la Inspección actuarial el día 04/05/2021.
- Pese a lo alegado de que la ley aplicable al contrato era la ley estadounidense, la cláusula sexta estableció expresamente que el deudor se sometía a la Jurisdicción de los Tribunales de Madrid para cualquier acción derivada del reconocimiento de deuda.
- Las rentas obtenidas por la obligada derivadas del préstamo simulado con la entidad LUYACO INVESTMENTS L.L.C., así como las obtenidas de la entidad CONSTECH EUROPA, S.L., deben ser calificadas como ganancias patrimoniales no justificadas, integradas en la base imponible general de acuerdo con el artículo 46 de la LIRPF.
- El obligado, al tener la consideración de residente fiscal en España, de acuerdo con lo previsto en el artículo 9 de la LIRPF, debía tributar en territorio español por su renta mundial.

Síguenos en...

Sobre la sanción

- La conducta del reclamante, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación, encuentra su calificación en el art. 191 de la LGT, habiéndose calificado la infracción como grave, en aplicación de lo establecido en el apartado 3, al existir ocultación, representando la deuda derivada de ésta más de un 10% de la citada base.
- Se apreció la existencia de ocultación de las rentas no declaradas procedentes de la entidad LUYACO INVESTMENTS L.L.C., simulando la concesión de un préstamo, habiendo simulado el interesado una relación laboral con el fin de acogerse a un régimen especial más favorable, el cual le permitía tributar únicamente por las rentas generadas en territorio español conforme a la normativa de IRNR, y no por la renta mundial.
- Denota negligencia, cuando menos, el comportamiento consistente en la obtención de un régimen fiscal favorable y especial con pleno conocimiento del incumplimiento de las condiciones exigidas para ello, simulando la realización de una actividad, tanto por el propio obligado como por la entidad que se supone que la recibe, cuando, en realidad, no existía actividad alguna desarrollada.
- La existencia de simulación implica necesariamente la de dolo en la actuación del reclamante y la ausencia de una interpretación razonable de la norma.

TERCERO. - Motivos de la impugnación.

El recurrente funda su pretensión en las consideraciones de su demanda, con apoyo en la Jurisprudencia que cita, que podemos extraer de la siguiente manera:

Sobre la existencia de simulación

- La Inspección concluye la existencia de simulación sin analizar las características del contrato de trabajo ni la actividad desempeñada, limitándose a enumerar una serie de indicios que en ningún caso pueden considerarse concluyentes, como que la sociedad contratante no tenía actividad, de lo que en ningún caso se le podía responsabilizar.
- Únicamente cabe hablar de simulación fiscal cuando el móvil de la simulación comercial sea fiscal siendo necesario para apreciar su existencia la concurrencia de los tres elementos que la definen en el Derecho Civil.
- Suscribió un contrato válido con una sociedad válidamente constituida en España y con todas las formalidades pertinentes, sin que pueda defenderse de los únicos argumentos que ofrece la Administración que provienen de una investigación realizada a otro contribuyente, en que no ha participado.
- La inspección a pesar de apreciar un supuesto de "simulación absoluta", reconoció que desarrolló una actividad económica en España, debiendo haber encuadrado el supuesto al menos en una "simulación relativa". Resultaba por tanto improcedente aplicar el artículo 16 de la Ley General Tributaria para regularizar un supuesto de simulación absoluta, ya que únicamente hace referencia a los supuestos de simulación relativa.
- No tenía vinculación con el principal cliente de CONSTECH EUROPA, S.L., la sociedad ENERGREEN, S.A., habiendo renunciado al cargo de presidente el 7 de abril del 2014 con motivo de la toma de contacto y negociaciones previas para el "desembarco" de CONSTECH EUROPA, S.L., en España.
- Era ingeniero civil con más de 20 años de experiencia profesional y con sólidos conocimientos y experiencia gerencial en ventas, finanzas, producción y cadena de suministro durante el desarrollo de empresas en el área de la construcción, logística, gas y petróleo. Con motivo de la constitución de la sociedad CONSTECH EUROPA, S.L., constituida el 5 de agosto de 2014, se le contactó para que se uniese a su plantilla como director de operaciones de ingeniería, en el proceso de constitución e implementación del negocio en España (búsqueda de oficina, apertura de cuenta bancaria, selección de personal, etc.), contratándosele el 1 de diciembre de 2014.
- Aportó numerosos correos electrónicos en que se reflejaba su participación como director de operaciones en comunicaciones, reuniones e incluso viajes, con la finalidad de abordar proyectos de construcción, suministro, ingeniería, no sólo en el ámbito nacional sino también internacional.
- El hecho de que no apareciera CONSTECH EUROPA, S.L. en la documentación aportada por terceros no quiere decir que no estuviera actuando por cuenta de ella, pues al tratarse de una empresa dedicada a la asesoría financiera era lógico que no apareciera en los documentos, sino que fueran sus clientes quienes aparecieran.
- La sociedad tenía oficinas en Madrid, en la calle Basílica 19, por las que pagaba un alquiler, empleados, que sumaban la mayoría de sus costes pues se dedicaba a la asesoría financiera, no se ha acreditado su vinculación con la misma, más allá de que el único negocio que generase

Síguenos en...

procediera de sociedades que se dicen vinculadas al mismo, pudiendo prestarse servicios laborales a una sociedad que a su vez prestase servicios mercantiles a sociedades con las que se estuviera vinculado.

Sobre la tributación de su renta mundial

- Las rentas procedentes de CONSTECH EUROPA S.L. deben ser calificadas como rentas de trabajo por haber existido una relación laboral entre ambas partes.

- Los ingresos percibidos de la sociedad LUYACO INVESTMENTS LLC, viene motivados por un contrato de préstamo que, de acuerdo con la Ley estadounidense, aplicable al mismo, no tenía que consignar un pacto de intereses o un plazo de devolución del capital cuando existe una vinculación en las personas firmantes de la operación; habiéndolo consignado la prestamista como tal en su contabilidad.

Sobre la sanción

- Ausencia de culpabilidad. Inexistencia de contrato laboral simulado con CONSTECH EUROPA, S.L.

- Presunción de inocencia. No se ha motivado la culpabilidad ante el hecho de estar acogido a un Régimen Especial que permite no informar de las rentas y el patrimonio ubicado en el exterior, existiendo discrepancias interpretativas sobre el cumplimiento de alguno de los requisitos de acceso al mismo.

- Interpretación razonable de la norma. Presentado el modelo 149, la Delegación Especial de Madrid emitió certificado de concesión del Régimen Especial al considerar suficiente e idónea la documentación aportada.

- La Administración Tributaria inició un expediente de comprobación por el concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2018 en que tuvo la oportunidad de analizar toda la documentación que acreditara la aplicación del Régimen Especial a los empleados de la entidad, habiendo aceptado la solicitud de devolución de las cuotas soportadas del IVA.

- La agravante de ocultación forma parte del tipo infractor del artículo 191 LGT por "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" por lo que cabe aplicarla dos veces, so pena de incurrir en un supuesto de *non bis in idem*.

- No se ha motivado la agravante de ocultación.

- Presentó sus declaraciones en coherencia con el Régimen Especial otorgada por lo que no ha habido ocultación en la conducta.

CUARTO. - Oposición a la pretensión.

La ABOGACÍA DEL ESTADO, en la representación que ostenta, se ha opuesto a la pretensión ejercitada interesando la confirmación de la resolución impugnada, de cuya contestación destacamos:

- No se vulnerado el principio *non bis in idem* por la aplicación del criterio de la ocultación en el acuerdo sancionador, en la medida que solo se aplica a aquellas rentas que el obligado trató de ocultar al acogerse a un régimen fiscal indebido, es decir, los ingresos procedentes de la entidad LUYACO, Investment LLC, que no solo no fueron objeto de declaración, simulando la existencia de un contrato de préstamo para disminuir la carga fiscal.

QUINTO. - Sobre la simulación: normativa y jurisprudencia.

Podemos seguir en este punto las consideraciones de nuestra sentencia de 15 de abril de 2024, recurso 478/2022, en su fundamento quinto:

[...]

A) *La Administración Tributaria tiene potestad para calificar los hechos. Así resulta del artículo 115.2 de la vigente Ley General Tributaria al señalar que "en el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley."* En el mismo sentido, el artículo 13 de la LGT dispone que *"las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez."* Y el artículo 16 especifica lo siguiente:

Síguenos en...

"1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente".

Como señaló la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2005 (recurso de casación 6683/2000) "en el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. En la primera, tras la apariencia creada no existe causa alguna; en la segunda, tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes. [...]

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

La novedad era solamente relativa, porque tradicionalmente, en nuestro ordenamiento jurídico existía el principio de la calificación, incorporado en la legislación del antiguo Impuesto de Derechos Reales (luego Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y de Sucesiones y Donaciones), de donde pasó a la LGT/1963 como exigencias incorporadas a los artículos 25 y 28.2 LGT/1963 . [...]

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

B) La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha configurado el alcance de la simulación en materia tributaria. Un compendio general de su doctrina aparece contenido en los fundamentos jurídicos décimo y vigésimo segundo, respectivamente, de las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia nacional, Sección 4ª, de 16 de octubre de 2013 (recursos 1043/2011 y 1158/2012) cuyo contenido ha sido reproducido en otras sentencias del citado órgano, así como en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, Sección 2ª, de 24 de febrero de 2016 (recurso 4134/2014). Dice así:

"La doctrina del Tribunal Supremo sobre la simulación puede sintetizarse en las siguientes consideraciones:

1.- La esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada», y puede ser absoluta, lo que sucede cuando «tras la apariencia creada no existe causa alguna», o relativa, que se da cuando «tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso», esto es, cuando «[t]ras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes» [Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000 , FD Quinto), supuesto al que se refiere el art. 1276 del Código Civil).

2.- En el ámbito tributario, la simulación se recoge en la actualidad en el art. 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre , que establece que « en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes» (apartado 1), que «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 » (apartado 2), y que «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» (apartado 3).

3.- La calificación, en el caso concreto, de la convención celebrada por las partes habrá de tener en cuenta no sólo las estipulaciones formalmente establecidas sino también la real intención de los contratantes puesta de manifiesto a través de las reglas de hermenéutica contractual de los arts. 1281 a 1289 del Código Civil , pues «la calificación de los contratos ha de descansar en el contenido obligacional convenido, abstracción hecha de la denominación que las partes asignen a aquéllos», verdadera voluntad de los contratantes que hay que deducir de «los actos de las partes, coetáneos y posteriores a la celebración del contrato» [Sentencia de la Sala Primera de 28 de mayo de 1990 [RJ 1990, 4092] , FD Tercero].

4.- En este sentido la STS de 29 de octubre de 2012 (Rec. 6460/2010) y 7 de junio de 2012 (Rec. 3959/2009), consideran que existe simulación cuando se realizan "una serie de negocios, que no respondían a la realidad típica que les justifica". O cuando no existe la "causa que

nominalmente expresa el contrato, por responder éste a otra finalidad jurídica distinta" - STS de 26 de septiembre de 2012 (Rec. 5861/2009)-. No siendo óbice para su apreciación la "realidad de cada una de las múltiples operaciones realizadas, y que desde la normativa mercantil no ofrecían tacha alguna" - STS de 28 de marzo de 2012 (Rec. (Rec. 3797/2008)-. Y, además y en todo caso, "las operaciones han de tratarse, en la perspectiva fiscal, sinópticamente, es decir, contemplando la repercusión que en el patrimonio del sujeto pasivo se ha producido, evitando que el tratamiento parcial de las fases de dicha operación (que aparecen como negocios jurídicos independientes) distorsione la finalidad perseguida por el interesado, y, consiguientemente, la dicotomía normativa en su tratamiento tributario" - STS de 15 y 24 de noviembre de 2011 (Rec. 153 y 1231/2008)-. Añadiendo la sentencia que "no siempre es fácil identificar plenamente el mecanismo elusivo que se utiliza -no puede obviarse que su delimitación es fruto de construcciones dogmáticas de fácil identificación teórica, pero de, a veces, sinuosos perfiles en la realidad -, las diferencias pueden llegar a ser extremadamente sutiles, el denominador común suele ser el engaño, la ocultación, en definitiva una simulación...[siendo] lo relevante es descubrir el mecanismo elusivo, la verdadera intención o móvil de los intervinientes, el negocio subyacente, que dote de la real entidad al fenómeno económico que se pretendía ocultar o encubrir para subsumirlo en la normativa fiscal a propósito".

Siendo posible que el negocio simulado se presente como "un negocio ficticio (esto es no real" - aunque puede ocultar en algunas ocasiones un negocio verdadero-, como un negocio simple - aunque una importante modalidad del mismo es el negocio múltiple o combinado- y, en fin, como un negocio nulo, por cuanto no lleva consigo, ni implica transferencia alguna de derechos - STS de 26 de septiembre de 2012 (Rec. 5861/2009)-. Así, la STS de 8 de marzo de 2012 (Rec. 4789/2008)) razona que no cabe apreciar una operación o negocio jurídico aisladamente, sino que debe analizar el "conjunto destinado" a la obtención de la ventaja fiscal.

5.- En todo caso, «para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración tributaria» [Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000 , FD Quinto); y que «la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma», de modo que «la "causa simulandi" debe acreditarla la Administración que la alega» (Sentencia antes cit., FD Octavo), en virtud de los arts. 1.214 CC y 114 y ss. L. G.T. (actuales 105 y ss. de la Ley 58/2003).

6.- Por ello, considera el Tribunal Supremo que la simulación o el negocio jurídico simulado tiene «un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia», y, el resultado de esa valoración es «una cuestión de hecho, y su constatación es facultad de los Tribunales de instancia y no es revisable en casación salvo que se demuestre que es ilógica» [Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000), FD Sexto]. En la medida en que la simulación supone ocultación y la existencia de un negocio jurídico aparente, para llegar a la convicción de su existencia suele acudir a la llamada prueba indirecta (indiciaria y de presunciones) - STS de 13 de septiembre de 2012 (Rec. 2879/2010) y 22 de marzo de 2012 (Rec. 3786/2008), entre otras muchas-.

7.- Por lo que se refiere a la simulación relativa, ya afecte a la causa del contrato..., ya a los sujetos o al contenido del mismo, sería preciso para que exista que el negocio creado externamente por las partes (negocio jurídico aparente) no sea realmente querido por aquéllas, que buscan otro negocio jurídico distinto (o negocio simulado). O, como tiene declarado la Sala Primera del Tribunal Supremo en sus sentencias de 23 de septiembre de 1990 , 16 de septiembre de 1991 (RJ 1991 , 6274), 8 febrero de 1996 (RJ 1996, 952), la " simulación contractual se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, por responder éste a otra finalidad jurídica distinta", añadiéndose en la última de las referidas sentencias que 'el concepto jurisprudencial y científico de simulación contractual, que es un vicio de declaración de voluntad de los negocios jurídicos por el cual, ambas partes, de común acuerdo, y con el fin de obtener un resultado frente a terceros, que puede ser lícito o ilícito, dan a entender una manifestación de voluntad distinta de su interno querer'».

Como regla general el negocio simulado se presenta como un negocio ficticio (esto es, no real) -aunque puede ocultar en algunas ocasiones un negocio verdadero-, como un negocio simple - aunque una importante modalidad del mismo es el negocio múltiple o combinado-, y, en fin, como un negocio nulo, por cuanto no lleva consigo, ni implica, transferencia alguna de derechos.

8.- «La simulación (relativa) es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de Ley. De este modo lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes contratan de encubrir una determinada realidad (anti)jurídica. Por eso frente a la simulación, la reacción del ordenamiento sólo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir» (STS 15 de julio de 2002).

«Simulación, pues, y no mero fraude de Ley, ya que, en el caso de éste, el negocio o negocios realizados son reales. No se trata de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma ('norma de cobertura'), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ('norma defraudada').

9.- Y en cuanto a la economía de opción basada en motivos económicos válidos, se ha sostenido (como recuerda la Sentencia de 18 de marzo de 2013 -rec. 392/2011) que si bien es legítima la llamada economía de opción, porque no afecta al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria [sentencia de 4 de julio de 2007 (recurso 274/03 , FJ 4º, letra d)], cuestión diferente es que, bajo la apariencia de esa legítima opción, en realidad se pacten negocios jurídicos anómalos [sentencias de 15 de diciembre de 2008 (casación 5985 /05, FJ 4 º) y 9 de marzo de 2009 (casación 6866/05 , FJ 6º), entre otras], esto es, acuerdos con los que se persigue la obtención de resultados o de fines distintos a los previstos por la ley para la fórmula utilizada. De lo anterior se colige que la existencia de un negocio jurídico simulado o de un complejo negocial de esa índole impide defender la presencia de una opción económica legítima. No cabe confundir la conducta de quien, para capear una carga fiscal, ejecuta, en el ejercicio legítimo de su libertad de empresa (artículo 38 de la Constitución), un negocio distinto del pretendido, obteniendo los efectos civiles y mercantiles propios del realmente realizado y no los del inicialmente programado, con la situación de quien con idéntica mira lleva a cabo la operación tributariamente más beneficiosa, pero la organiza de modo que (por fraude, simulación u otro artificio) las consecuencias para su patrimonio en el orden civil y mercantil sean las que corresponderían a la opción inicial, fiscalmente más onerosa. La «economía de opción» no ampara tal clase de comportamientos [sentencia de 5 de julio de 2010 (casación 373/07 , FJ 4º)]".[...]

SEXTO. -Sobre el caso planteado. Existencia de simulación en la elección del régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español.

El acuerdo de liquidación provisional con n.º NUM002, del ejercicio 2015 del IRPF, en que desembocó el procedimiento de inspección seguido al actor, determinó:

[...]

Del examen del expediente se desprende que la cuestión planteada y que debe ser resuelta es si procede o no la aplicación del régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español previsto en el artículo 93 de la Ley del IRPF , y de no proceder, se deben determinar y cuantificar las rentas obtenidas por D. Eleuterio, ya que la consecuencia del incumplimiento de los requisitos para la aplicación de dicho régimen especial, es la sujeción del obligado al Impuesto sobre la Renta de las personas físicas y la tributación en nuestro país por su renta mundial.

Eleuterio comunicó el 04 de febrero de 2015 a la Administración Tributaria española su cambio de residencia desde Venezuela a España, mediante Modelo 149. "IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE A LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL. Comunicación de la opción, renuncia o exclusión".

En dicho documento comunica la opción por el régimen del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e identifica como empleador a la entidad CONSTECH EUROPA S.L (B87073557).

Adjunta al Modelo 149 (comunicación de la opción por el régimen especial de desplazados) certificación emitida por el Administrador único de la sociedad CONSTECH EUROPA S.L., en la que se hace referencia a un contrato laboral de carácter indefinido suscrito el 1 de diciembre de 2014 y a que el trabajo se desarrolla efectivamente en España -la certificación adjunta el reconocimiento del alta del trabajador en la Seguridad Social-

Eleuterio prestará sus servicios de DIRECTOR DE OPERACIONES INGENIERÍA.

Como fecha de inicio de la actividad que consta en el alta en la Seguridad Social en España, consigna el 1 de diciembre de 2014.

La Administración tributaria, el 6 de marzo de 2015, expidió al obligado tributario certificado de haber ejercitado la opción por el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes: "Esta opción, salvo renuncia o exclusión, abarcará los períodos impositivos 2015 a 2020"

El régimen fiscal especial al que se acoge Eleuterio a partir de 2015 es un régimen más favorable respecto del general de IRPF por obligación personal, al limitar las rentas que el obligado tributario tiene que declarar en España.

[...]

CONTRATO LABORAL CON LA SOCIEDAD CONSTECH EUROPA S.L.

Simulación

Analizados los hechos expuestos, la documentación obrante en el expediente y la legislación aplicable, se ha observado la existencia de simulación en el contrato laboral suscrito en relación con la prestación de servicio de D. Eleuterio a la sociedad CONSTECH EUROPA S.L., cuando en realidad dicho contrato está vacío de contenido, es únicamente un vehículo formal para que la obligada tributaria se acoja de forma improcedente al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español, régimen más beneficioso en su tributación.

La Inspección ha comprobado que, aunque D. Eleuterio realiza actividad económica en España, esta es totalmente independiente de la sociedad CONSTECH EUROPA, S.L., con la que ha simulado un contrato laboral, que le ha servido para justificar su desplazamiento a territorio nacional y poder acogerse al régimen especial de desplazados, no estando obligado a declarar su renta mundial sino sólo la generada en España, no quedando acreditado que Eleuterio haya realizado tareas para esta entidad que justifiquen de algún modo los salarios percibidos.

Dicho régimen permite que al obligada tributario tribute como no residente en España únicamente por las rentas percibidas en nuestro país, y, por tanto, pueda ocultar su patrimonio mundial, así como las rentas derivadas del mismo, lo que le beneficia, no sólo por la menor tributación consecuencia de la aplicación del régimen, sino de la opacidad que dicho régimen conlleva (no están obligados a presentar el modelo 720 "Declaración de bienes y derechos situados en el extranjero", y el Impuesto sobre Patrimonio sólo es por obligación real).

De hecho, en virtud de dicha opacidad permitida por el Régimen especial, el obligado tributario se ha negado a aportar a la Inspección información respecto de su patrimonio en el extranjero.

... . La inspección en ningún momento excede su ámbito competencial, ni invade competencias de la jurisdicción social, puesto que como más adelante se detalla, parte de una premisa previa: pese a la existencia formal de un contrato, no se ha prestado ningún servicio por parte de la obligada tributaria a la entidad CONSTECH EUROPA SL, limitándose la inspección a calificar, en base a los distintos indicios puestos de manifiesto en la comprobación, la realidad de la operación en base a lo dispuesto en el artículo 13 de la LGT que no sólo la faculta, sino que la obliga a calificar las obligaciones tributarias en función de su verdadera naturaleza, prescindiendo de la denominación que los interesados le hubieran dado.

[...]

... no puede considerarse suficientemente acreditado que la sociedad realmente haya llevado a cabo la actividad de prestación de servicios de "asesoría financiera, procura y logística" que se menciona en las facturas emitidas, y, en consecuencia, no puede considerarse acreditado que la obligada tributaria haya realizado para la entidad trabajos derivados de su relación laboral.

Esto es así, principalmente, porque las entidades a las que CONSTECH EUROPA S.L. facturó sus servicios en el ejercicio 2015 (e incluso en todos los ejercicios desde su constitución en 2014 hasta su disolución en 2019), están vinculadas al obligado tributario y que los fondos remitidos por ellas fueron empleados prácticamente en satisfacer sus salarios y los de los demás empleados de la entidad, también relacionados entre sí.

[...]

Se trata de una simulación absoluta, dado que el contrato laboral suscrito entre las partes está vacío de contenido, es únicamente un vehículo formal para poder acogerse al régimen especial mencionado, que tiene como consecuencia, no sólo la elusión de impuestos por parte de la obligada tributaria, sino también la ocultación de su renta mundial.

[...]

-D. Eleuterio, como DIRECTOR DE OPERACIONES DE INGENIERÍA de CONSTECH EUROPA, S.L. tenía entre sus funciones, según manifiesta en el escrito presentado el 22/12/2020, "las de tomas de decisiones en proyectos, resolver los imprevistos que pudieran surgir en relación con la ejecución de los proyectos encargados, establecer una planificación a corto, medio y largo

plazo incluyendo objetivos empresariales y una gestión financiera, gestionar los recursos de la empresa para alcanzar los objetivos propuestos, así como supervisar y gestionar todas las operaciones." Ante este abanico amplio de funciones, D. Eleuterio no ha sido capaz de aportar en ningún momento del procedimiento inspector, ningún documento que acredite el trabajo realizado, con la excepción de correos electrónicos que se refieren a proyectos en los que no ha intervenido la sociedad CONSTECH EUROPA S.L. Ni siquiera ha aportado los documentos que aparecen adjuntos a los correos mencionados, como le fue requerido por la Inspección.

-La Inspección ha comprobado que D. Eleuterio desarrollaba cierta actividad económica en España, de gestión de su patrimonio o de gestión de las sociedades extranjeras de las que era director y propietario directo o indirecto, sociedades consolidadas que tenían grandes volúmenes de negocio, como las sociedades venezolanas GRUPO CONSTECH C.A o LOGISTICA LOGSCARGO CA, o incluso realizaba cierta actividad para la sociedad china ASIA GENIUS, sociedad que parece que también controlaba junto con el administrador de CONSTECH EUROPA S.L., Cristobal, pero esa actividad nada tenía que ver con la sociedad CONSTECH EUROPA S.L, para la que no prestaba ningún servicio.

- Eleuterio, para llevar a cabo las actividades descritas en el punto anterior, acudía a las oficinas de la calle Basílica 19, de Madrid, oficinas que también eran la sede de la sociedad china ASIA GENIUS INVESTMENT.

-La propia sociedad CONSTECH EUROPA, S.L., también cargada en plan de Inspección en el mismo Equipo, no ha acreditado la prestación de ningún servicio a sus clientes, ha sido creada ad hoc como elemento imprescindible para la solicitud de aplicación del Régimen de desplazados, no habiéndose acreditado que la entidad fuera creada para realizar una actividad económica real. La sociedad CONSTECH EUROPA, S.L. ha sido constituida con otro fin del de intervenir en el mercado económico, como sería el objeto de cualquier entidad mercantil, según el a acta de disconformidad A02- NUM004, confirmada mediante acuerdo de liquidación dictado el 29/11/2021.

-Todos los ingresos percibidos por la sociedad CONSTECH EUROPA, S.L. desde su constitución en el ejercicio 2014 hasta su disolución en 2019, proceden de sociedades extranjeras establecidas en Panamá, Venezuela y China, relacionadas con D. Eleuterio, pudiéndose por ello entender que tales fondos no han sido remitidos en contraprestación de operaciones comerciales reales realizadas por la entidad CONSTECH EUROPA, S.L.

- La Inspección preguntó en reiteradas ocasiones tanto a la sociedad CONSTECH EUROPA, S.L. como a los empleados de la misma cargados en plan de Inspección en este Equipo, sobre la actividad desarrollada por la entidad. Únicamente aportaron:

1) las facturas expedidas en 2015 (todas ellas corresponden a empresas vinculadas con los empleados de CONSTECH EUROPA, S.L), todas ellas con el mismo concepto genérico "abono por asesoría financiera y servicios de procura y logística",

2) y fotocopias de correos electrónicos cruzados con otras empresas, respecto de proyectos que, según manifestaron los comparecientes, no se llevaron a cabo finalmente.

Se negaron a aportar facturas expedidas en otros ejercicios porque no eran ejercicio objeto de comprobación por esta Inspección, pero sí aportaron fotocopias de correos electrónicos de otros ejercicios 2016 y 2017, relativos a proyectos iniciados con otras empresas que no se habían llevado a término.

-Los ingresos percibidos en 2015 por la sociedad CONSTECH EUROPA, S.L. proceden de las sociedades panameña y venezolana respectivamente ENERGEEN S.A (710.000 euros) y LOGISTICA LOGSCARGO C.A (70.000 euros), ambas sociedades fuertemente vinculadas con Eleuterio.

-No se ha aportado a la Inspección el contrato con la empresa venezolana LOGISTICA LOGSCARGO CA.

-Respecto de los servicios supuestamente prestados a ENERGREEN, por los que CONSTECH EUROPA, S.L. percibe 200.000 euros en 2014, 710.000 en 2015 y 100.000 euros en 2016 (total 1.010.000 euros), únicamente se han referido a una operación: la entrega de unos camiones que la empresa panameña ENERGREEN S.A había solicitado, en primer lugar a la empresa ALBATROS PROMOTORA EMPRESARIAL en 2012 y posteriormente a la empresa SURTRUCK S.L en 2014, tras el concurso de acreedores de ALBATROS. En el único momento en que interviene CONSTECH EUORPA S.L es en un contrato de 24/07/2017, en que las partes IVECO, ENERGREEN (ahora denominada ENERGY LEVERANTIE) y CONSTECH EUROPA, S.L, acuerdan resolver la compraventa de vehículos de 26 de junio de 2015, por la que los adquirió ENERGREEN, y que fuera CONSTECH EUROPA SL quien adquiriera los vehículos.

En este nuevo contrato Eleuterio actúa en nombre de ENERGY LEVERANTIE (ENERGREEN) y Cristobal en nombre de CONSTECH EUROPA S.L

[...]

La mayoría de los gastos deducidos por la sociedad CONSTECH EUROPA S.L, corresponden a gastos de personal, de los que prácticamente la totalidad corresponden al personal acogido al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español. También deducían gastos de alquiler del local, local que también era utilizado por otras empresas no establecidas en España, así como por los empleados de CONSTECH EUROPA, S.L. para sus actividades particulares.

[...]

Concurren por tanto los elementos necesarios para hablar de simulación absoluta, pese a que, a juicio del obligado, la inspección no ha analizado los elementos necesarios para apreciar la existencia de simulación.

Siguiendo el esquema de las alegaciones formuladas la conclusión es idéntica:

- Creación de un negocio simulado, mediante la celebración de un contrato laboral entre la entidad CONSTECH EUROPA, S.L. y la obligada tributaria. Existe un acuerdo entre dos partes dotado de una apariencia real.

- Finalidad de engaño, haciendo creer a terceros, en este caso a la Administración tributaria, que dicho contrato existe, y beneficiarse así de la aplicación de un régimen fiscal especial aplicable a trabajadores desplazados

- Acuerdo entre los intervinientes, siendo dicho acuerdo evidente por cuanto que no ha existido prestación alguna de servicios por parte de Eleuterio a la entidad, y sin embargo se han percibido las retribuciones acordadas en el contrato (negocio simulado), que la inspección califica como ganancia patrimonial.

[...]

De acuerdo con el apartado 2 del artículo 16 de la LGT la facultad de declarar la simulación corresponde a la Administración, que no precisa para ello acudir a la jurisdicción civil ni tampoco incoar ningún procedimiento especial.

De la redacción del apartado 2 del artículo 16 de la LGT se infiere, también, con claridad que la calificación de un acto o negocio como simulado no producirá más efectos que los exclusivamente tributarios, lo cual significa que la declaración de un acto o negocio como simulado no conlleva la nulidad del mismo en el ámbito laboral, civil o mercantil. En ningún caso le corresponde a la Administración tributaria acordar la nulidad de un negocio jurídico que califica y declara como simulado, lo que compete a los órganos jurisdiccionales, pero sí deberá considerar o tener por nulo dicho contrato a efectos exclusivamente tributarios y respecto a todas las partes intervinientes en el mismo.

... La inspección no basa exclusivamente su regularización en el hecho de que la entidad CONSTECH EUROPA, S.L. no desarrolle actividad alguna, lo que es motivo de regularización en un expediente distinto, sino que es un indicio lo suficientemente importante para ser tenido en cuenta en la presente regularización. Además del hecho de que dicha entidad no desarrolle actividad empresarial alguna, lo especialmente relevante es que D. Eleuterio no desempeña actividad profesional alguna para dicha entidad, como ha puesto de relieve la documentación aportada.

... la inspección no ha intentado probar la existencia de vinculación entre el obligado y la entidad, ni entre los empleados de la entidad y sus clientes en el sentido del artículo 18 de la LIS, ya que no nos encontramos ante ningún tipo de regularización relativa a operaciones vinculadas, sino que como se detalla en los antecedentes de hecho y se pone nuevamente de manifiesto en los presentes fundamentos de derecho, la inspección se limita a poner de manifiesto las relaciones y conexiones existentes entre las distintas entidades y los empleados de las mismas, que constituyen uno de los indicios o elementos de prueba tenidos en cuenta por la inspección para llegar a la conclusión de que la entidad CONSTECH EUROPA, S.L. no realizaba actividad alguna pese a haber aportado un contrato de arrendamiento de un local y los contratos laborales con sus empleados, tal y como se pone de manifiesto en el acuerdo de liquidación de fecha 29/11/2021, derivado del acta A02- NUM004, incoada a la entidad CONSTECH EUORPA S.L por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015.

[...]

... las cantidades percibidas por el obligado tributario, en una cuenta bancaria de su titularidad, procedentes de la sociedad CONSTECH EUROPA S.L., sociedad para la que no presta ningún servicio y que, además, de acuerdo con el acta A02- NUM004, dicha sociedad no realiza ninguna actividad y fue constituida ad hoc para que los empleados de la entidad se apliquen un régimen especial de tributación que favorece la opacidad del origen de sus rentas y de todo su patrimonio,

se consideran por la Inspección un incremento del valor de su patrimonio, que, si bien esta Inspección conoce la cuenta de procedencia, se desconoce el negocio jurídico que sustenta dicho movimiento, por lo que procede calificar el ingreso como una ganancia de patrimonio que no deriva de una transmisión previa, regulada en el artículo 37.1 I) de la LIRPF, a integrar en la base imponible general.

[...]

Ingresos recibidos en cuentas corrientes titularidad de la obligada tributaria procedentes de LUYACO INVESTMENTS LLC

[...]

Respecto de dicho ingreso de 105.000 euros (52.500 euros cada cónyuge), recibido en 2015, en la cuenta bancaria NUM005, titularidad del matrimonio, a juicio de la Inspección no ha quedado acreditado que la obligada tributaria recibiera dicha cantidad en concepto de préstamo de la sociedad LUYACO INVESTMENTS LLC, sino que se trata de una vía utilizada por parte de la sociedad para satisfacer rentas a la obligada tributaria y su cónyuge, bajo la apariencia de un contrato de préstamo. Por tanto, el contrato de préstamo no es más que un contrato simulado para realizar dicha operación con opacidad fiscal.

Los siguientes hechos, cuya realidad resulta probada por la Inspección, constituyen una serie de indicios cuya apreciación conjunta nos lleva de forma seria, precisa y ordenada a considerar la existencia de dicha simulación negocial en el sentido de que el contrato de préstamo aportado tiene por objeto encubrir el pago de una renta por parte de LUYACO INVESTMENTS LLC a los cónyuges Eleuterio y Sara, ambos deudores según las estipulaciones del contrato:

-El contrato de préstamo que documenta la operación, de fecha 20 de octubre de 2015, es un documento privado que consta de cuatro folios (en inglés y español) que no establece intereses respecto del capital prestado y **NO ESTABLECE PLAZO DE DEVOLUCIÓN**.

- De hecho, no se ha devuelto importe alguno a día de hoy, después de 6 años de haberse efectuado el préstamo.

No establecer un plazo de devolución permite que transcurra el plazo de prescripción de 4 años de que dispone la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (art. 66 LGT), sin que se pueda comprobar la realidad de la operación, pues no existe fecha en que se pudiera entender incumplida la obligación de devolución del importe recibido.

Con ello consiguen que sea imposible comprobar si se ha efectuado o no el pago, aunque éste finalmente nunca se produzca, aportándose de este modo la prueba definitiva de que el préstamo simulado no era más que una artimaña utilizada para esconder un traspaso de rentas al obligado tributario

-Además, el préstamo recibido no devenga intereses a favor del prestamista. No tiene sentido, desde el punto de vista mercantil, asumir un riesgo cuando no se va a obtener rentabilidad alguna.

-Existe una discrepancia entre la divisa prestada, USD, y la divisa recibida en la cuenta titularidad de la obligada tributaria y su cónyuge (EUR), lo que también hace dudar a la Inspección de la veracidad del contrato aportado.

-No se ha aportado mayor prueba de la realidad del préstamo que el contrato privado y el ingreso en cuentas del obligado tributario del importe del mismo.

[...]

La calificación de la renta descubierta en el procedimiento inspector por un importe de 52.500 euros en 2015 para cada cónyuge, debe ser la de ganancia patrimonial no derivada de transmisión.

... La inspección no discute que el contrato aportado pueda definirse como préstamo en el estado de Florida, ni que el importe no sea exigible legalmente en dicho estado (aunque no debemos olvidar que han pasado más de seis años sin que el préstamo se haya devuelto, ni se haya instado su devolución), pero hay que tener en cuenta que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 13 de la LGT antes transcrito "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez."

[...]

En cuanto al caso planteado, de simulación de un contrato de trabajo formalizado por el actor para poder acogerse al régimen especial de trabajadores desplazados a España, hemos de tener en cuenta lo dispuesto por el artículo 93 de la ley del impuesto de la renta de las personas físicas, que dispone:

[...]

Síguenos en...



Artículo 93. Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español

1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca, ya sea en el primer año de aplicación del régimen o en el año anterior, como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España. Igualmente, se entenderá cumplida esta condición cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este o cuando, sin ser ordenado por el empleador, la actividad laboral se preste a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación. En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia en el caso de trabajadores por cuenta ajena que cuenten con el visado para teletrabajo de carácter internacional previsto en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad. En caso de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos previstos en el artículo 5, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el administrador no podrá tener una participación en dicha entidad que determine su consideración como entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

3.º Como consecuencia de la realización en España de una actividad económica calificada como actividad emprendedora, de acuerdo con el procedimiento descrito en el artículo 70 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, en los términos establecidos reglamentariamente.

4.º Como consecuencia de la realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes en el sentido del artículo 3 de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de empresas emergentes, o que lleve a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, percibiendo por ello una remuneración que represente en conjunto más del 40 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. Reglamentariamente se determinará la forma de acreditar la condición de profesional altamente cualificado, así como la determinación de los requisitos para calificar las actividades como de formación, investigación, desarrollo e innovación.

c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español, salvo en el supuesto previsto en la letra b). 3.º y 4.º de este apartado.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

La persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado.

2. La aplicación de este régimen especial implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:

a) No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del capítulo I del citado texto refundido. No obstante, estarán exentos los rendimientos del trabajo en especie a los que se refiere la letra a) del artículo 14.1 del citado texto refundido.

Síguenos en...

b) La totalidad de los rendimientos de actividades económicas calificadas como una actividad emprendedora o de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.

c) A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.

d) La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas a que se refiere la letra c) anterior, distinguiéndose entre las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y el resto de rentas.

[...]

f) Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 47 por ciento.

3. También podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el cónyuge del contribuyente a que se refiere el apartado 1 anterior y sus hijos, menores de veinticinco años o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad, o en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de estos, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que se desplacen a territorio español con el contribuyente a que se refiere el apartado 1 anterior o en un momento posterior, siempre que no hubiera finalizado el primer período impositivo en el que a este le resulte de aplicación el régimen especial.

b) Que adquieran su residencia fiscal en España.

c) Que cumplan las condiciones a que se refieren las letras a) y c) del apartado 1 de este artículo.

d) Que la suma de las bases liquidables, a que se refiere la letra d) del apartado 2 de este artículo, de los contribuyentes en cada uno de los períodos impositivos en los que les resulte de aplicación este régimen especial, sea inferior a la base liquidable del contribuyente a que se refiere el apartado 1 anterior.

El régimen especial resultará de aplicación durante los sucesivos períodos impositivos en los que, cumpliéndose tales condiciones, el mismo resulte también de aplicación al contribuyente previsto en el apartado 1 anterior. Reglamentariamente se establecerán los términos y condiciones para la aplicación del presente régimen especial.

Al presente se aprecia, de los indicios tenidos en cuenta por la Administración, que Don Eleuterio se acogió a partir de 2015 al régimen fiscal especial señalado, más favorable respecto del general de IRPF por obligación personal, al limitar las rentas que tenía que declarar en España, simulando para ello la celebración de un contrato de trabajo con la mercantil CONSTECH EUROPA, S.L.

La Inspección ha comprobado que, aunque D. Eleuterio realizaba actividad económica en España, era al margen de la sociedad CONSTECH EUROPA, S.L, con la que simuló un contrato laboral para justificar su desplazamiento a territorio nacional y poder acogerse al régimen especial de desplazados, no quedando acreditado que realizara tareas para la sociedad que justificara el percibo de los salarios, y habida cuenta que la sociedad no llevaba a cabo realmente la actividad de prestación de servicios de "asesoría financiera, procura y logística" que se mencionaba en sus facturas, a más de que las entidades a las que facturaba sus servicios estaban vinculadas al mismo, y que los fondos remitidos por ellas fueron empleados en lo fundamental a satisfacer los salarios de los cuatro empleados de la entidad acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español del artículo 93 LIRPF, también relacionados entre sí, de un total de cinco.

La Administración ha justificado la aplicación del artículo 16 de la Ley General Tributaria, sin que el mismo haga referencia únicamente a los supuestos de simulación relativa. El mencionado artículo lo que persigue es gravar el hecho imponible efectivamente realizado por las partes.

Aunque la Inspección apreciara la existencia de simulación absoluta, dado que el contrato laboral suscrito entre las partes estaba vacío de contenido, no por ello dejó de advertir que constituía el vehículo formal para poder acogerse al régimen especial que tenía como consecuencia la ocultación de su renta mundial.

No se cuestiona que el actor suscribiera un contrato válido con una sociedad válidamente constituida en España y con todas las formalidades pertinentes, lo que no resulta un óbice para apreciar la simulación, habiendo actuado la Inspección tal como prescribe el artículo 13 de la LGT.

No puede entenderse con el actor que la Inspección haya concluido la existencia de simulación sin analizar las características del contrato de trabajo ni la actividad desempeñada, limitándose a enumerar una serie de indicios que no resultan concluyentes, pues los mismos son de tal importancia como que Don Eleuterio no ha aportado documento que acredite el trabajo realizado, con la excepción de correos electrónicos que se refieren a proyectos en los que no intervino la sociedad CONSTECH EUROPA, S.L., ni los documentos que aparecen adjuntos a los correos mencionados, como le fue requerido por la Inspección.

La Inspección comprobó que Don Eleuterio desarrollaba cierta actividad económica en España, de gestión de su patrimonio o de gestión de las sociedades extranjeras de las que era director y propietario directo o indirecto, pero que nada tenía que ver con la sociedad CONSTECH EUROPA, S.L., para la que no prestaba ningún servicio, y tal fin acudía a las oficinas de la calle Basílica 19, de Madrid, oficinas que también eran la sede de la sociedad china ASIA GENIUS INVESTMENT.

Sobre la actividad de la sociedad CONSTECH EUROPA, S.L. constan únicamente las facturas expedidas en 2015, todas ellas correspondientes a empresas vinculadas con los empleados de la misma, y con el mismo concepto genérico de "abono por asesoría financiera y servicios de procura y logística", y fotocopias de correos electrónicos cruzados con otras empresas, respecto de proyectos que no se llevaron a cabo, y de correos electrónicos de los ejercicios 2016 y 2017, relativos a proyectos iniciados con otras empresas que tampoco se llevaron a término.

Consta en los correos aportados y en determinados contratos celebrados con CONSTECH EUROPA, S.L. que el actor intervenía en representación de otras sociedades.

Manifiesta el actor que no se ha acreditado su vinculación ni la de su esposa con la sociedad empleadora, más allá de que el único negocio que generase procediera de las sociedades que se dicen vinculadas al mismo. La Inspección ha destacado como un indicio más la inexistencia de una relación laboral que la sociedad no desarrollaba actividad alguna, o que facturaba sus servicios a entidades vinculadas a D. Eleuterio que, junto con el resto de los indicios consignados, determinaron la apreciación de la existencia de simulación, habiendo hecho especial hincapié en que no pueden valorarse los indicios separadamente, lo que compartimos.

En cuanto a los ingresos percibidos por la actora y su cónyuge de la sociedad LUYACO INVESTMENTS LLC, debe convenirse en el carácter simulado del contrato de préstamo en que se sostiene, al margen de que pueda resultar aplicable la Ley estadounidense, según la cual no había que consignar un pacto de intereses o un plazo de devolución del capital si existe una vinculación en las partes, reintegrándose cuando el deudor disponga de liquidez, lo que no destruye los indicios constatados para apreciar la simulación. También en el derecho español el préstamo puede ser gratuito o con pacto de pagar interés y no se deberá sino cuando expresamente se hubiese pactado - arts. 1740 y 1.744 CC -, y el plazo de devolución no constituye un elemento esencial o natural del mismo, disponiéndose en cuanto al préstamo mercantil que en concertados por tiempo indeterminado, o sin plazo marcado de vencimiento, no podrá exigirse al deudor el pago sino pasados treinta días, a contar desde la fecha del requerimiento notarial que se le hubiere hecho - art. 313 C.Co -. Lo que no quita que, si pasados seis años desde la entrega del dinero, no se ha hecho devolución del total o parte del mismo, pueda estimarse la existencia de simulación. No nos ha facilitado el actor precedente alguno de que ello no resultase así también en el Derecho de los Estados Unidos.

Desechados los motivos del actor frente a la liquidación efectuada, debe confirmarse la regularización que ha consistido en incluir en la base imponible general del IRPF las rentas obtenidas tanto fuera como dentro del territorio nacional, calificadas como ganancias patrimoniales no justificadas.

SÉPTIMO. - Sobre la infracción. Motivación. Culpabilidad. Ocultación.

Sobre los fundamentos de la responsabilidad sancionadora en el ámbito tributario podemos seguir los de la sentencia de 6 de julio de 2022, dictada en el recurso 666/2020.

Dice así:

"Sobre el contenido del acuerdo sancionador, es necesario tener en cuenta la doctrina del Tribunal Supremo referida a los acuerdos sancionadores, y en este sentido, determina la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2009 que "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación

Síguenos en...



de doctrina núm. 146/2004), «es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» [SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5 ; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2 ; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3 ; y 129/2003, de 30 de junio , FJ 8], de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» [Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable» (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT («cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma»), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 («cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma»).

Por su parte, entre otras más recientes sentencias del Tribunal Supremo, puede citarse la de 21 de diciembre de 2017 (recurso de casación 1347/2016) , en la que se expresa que "Esa exigencia de motivación, cuya necesaria presencia en toda decisión sancionadora nadie discute, no se satisface con una larga exposición de hechos y resumen de alegatos; requiere un preciso, puntual y concreto análisis de la conducta del infractor para evidenciar, ante él, ante los órganos llamados a revisar la decisión y en general ante la comunidad jurídica, que en su conducta cabe apreciar culpa, al menos a título de simple negligencia (vid. el artículo 183.1 LGT). Por lo tanto, no tienen la condición de tales todos aquellos pasajes meramente descriptivos de datos, circunstancias y alegaciones; tampoco la tienen aquellos razonamientos jurídicos que no atañen al análisis de la culpabilidad (en este caso, por ejemplo, los párrafos destinados a justificar la propuesta rectificadora del instructor del expediente).

Llegados a este punto, conviene precisar que el órgano sancionador está obligado a motivar, en primer lugar, la presencia de culpabilidad en la conductas que sanciona y, sólo si concluye en su concurrencia, debe dar respuesta a los argumentos expuestos por el expedientado para justificar la ausencia de responsabilidad a efectos del artículo 179 LGT , apartados 2 y 3. Viene a cuento esta reflexión porque, salvo en lo que se refiere al tercer ajuste sancionado ("facturas rectificativas"), la resolución sancionadora carece respecto de los otros tres de un análisis singularizado sobre la presencia de culpabilidad. El órgano sancionador la da por supuesta, limitándose a contestar los argumentos de TREMON para justificar su irresponsabilidad. Esta forma de razonar, que presume la culpabilidad, contradice no sólo los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora en el ámbito tributario (vid. los artículos 178 y siguientes LGT), sino una garantía básica de nuestro sistema constitucional proclamada en el artículo 24.2 de la Constitución Española , cual es la presunción de inocencia.

Las mismas carencias se aprecian en las propuestas del instructor (la inicial y la rectificativa) a las que se remite el acuerdo sancionador en alguno de sus pasajes.

De esta manera se constata que, pese a las ocho páginas que formalmente se destinan a la "apreciación de la culpabilidad", tres de los ajustes sancionados carecen de una motivación específica al respecto, y sólo uno, el relativo a las facturas rectificativas, contiene la siguiente escueta conclusión: «es evidente, a juicio de esta Oficina Técnica, que la entidad no ha puesto la debida diligencia a la hora de cumplir con sus obligaciones materiales y formales relativas al IVA». Con excepción de esta afirmación, la única justificación de la culpabilidad, ya para los cuatro ajustes, se contiene en el último párrafo del correspondiente apartado de la resolución sancionadora, en el que se lee: «Lo hasta ahora expuesto lleva a la conclusión de que las conductas examinadas, en tanto en cuanto ponen en evidencia el quebrantamiento de la

normativa fiscal vigente, manifiesta la existencia, al menos, de una cierta negligencia merecedora del reproche en que radica la sanción».

En suma, el órgano sancionador, considera que el mero quebrantamiento de la normativa fiscal evidencia la culpabilidad en el infractor. Así pues, no sólo presume la culpabilidad, por lo ya dicho, sino que su decisión responde a una concepción objetiva de la responsabilidad tributaria a efectos sancionadores superada hace décadas en nuestro sistema jurídico y que la jurisprudencia ha rechazado reiteradamente."

En la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2017 dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3256/2016, argumenta lo siguiente:

"En cualquier caso, como dijimos en un caso similar en la sentencia de 16 de diciembre de 2014 (rec. cas. núm. 3611/2013 , FD Octavo), los empleados por el acuerdo sancionador constituyen, justamente, hechos o circunstancias que, como anticipamos, este Tribunal Supremo, en reiteradísima doctrina que se inicia con la Sentencia de 6 de junio de 2008 , viene considerando ineficaces por sí mismas para inferir un comportamiento doloso o culposo.

a) En efecto, en primer lugar, este Tribunal viene insistiendo, al menos desde la citada Sentencia de 6 de junio de 2008 , en que no se puede inferir la culpabilidad del mero incumplimiento de la norma tributaria.

En particular, hemos puesto de manifiesto que las sanciones tributarias no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. 9139/1996), FD Tercero ; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto ; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006), FD Sexto]. En efecto, «no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción», sino que «[e]s preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora» [Sentencia de 16 de julio de 2002 (rec. cas. núm. 5031/1997), FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencias de 23 de septiembre de 2002 (rec. cas. núm. 6703/1997), FD Segundo ; de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núms. 4228/2003 y 5481/2003), FD Cuarto; y de 14 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5831/2005), FD Tercero].

En particular, hemos dejado muy claro que «no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad». Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse", y 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" (FD 6)» [Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Sexto; la misma doctrina se encontrará, entre muchas otras, en la Sentencias de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto ; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 4228/2003 y 5481/2003), FD Quinto ; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Cuarto, A); de 18 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 4212/2003), FD Octavo ; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto].

[...]

#Pero, de acuerdo con reiterada jurisprudencia de este Tribunal, es rechazable que «pueda negarse que la sociedad recurrente haya hecho una interpretación razonable por el simple hecho de que tenga "experiencia", disponga de "suficientes medios" y esté "asistida de profesionales jurídicos"». Y es que, «no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición (importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc.), sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables» [Sentencias de

Síguenos en...



29 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 4138/1997), FD Segundo ; de 26 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 11/2004), FD Cuarto; de 18 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 1247/2004); y de 4 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 4693/2007)]. En efecto, conforme a nuestra jurisprudencia, lo que «no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 CE [véase, por todas, la Sentencia de esta Sección de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD 4], es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas -aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable» (Sentencia de 26 de septiembre de 2008 , cit., FD Cuarto). En idénticos términos pueden consultarse, entre otras muchas, las Sentencias de 29 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 1411/1995); de 25 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 1444/2005), FD Duodécimo ; de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 5338/2003), FD Séptimo de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 4228/2003 y 5481/2003), FD Cuarto de 15 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 963/2003), FD Séptimo ; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Quinto ; de 14 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5831/2005), FD Tercero ; 18 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 1247/2004), FD Undécimo ; de 26 de abril de 2010 (rec. cas. núm. 440/2005), FD Undécimo ; de 1 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 2973/2005), FD Octavo D); de 18 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 4082/2007), FD Quinto ; de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero ; y de 14 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 2507/2009), FD Tercero.

[...]

c) Finalmente, el acuerdo sancionador fundamenta también la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar en que no se aprecia «la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT ».

Sin embargo, esta fundamentación de la culpabilidad por exclusión, según la jurisprudencia de esta Sala y Sección, tampoco resiste una valoración desde la perspectiva de los arts. 25.1 y 24.2 CE .

En efecto, como hemos señalado en multitud de pronunciamientos, la simple afirmación de que no concurre, en particular, la causa del actual art. 179.2.d) de la LGT de 2003 (anterior art. 77.4.d) de la LGT 1963) «porque la norma es clara o porque la interpretación efectuada por el sujeto pasivo no es razonable, no permite aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que tales circunstancias no implican por sí mismas la existencia de negligencia» [Sentencia de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto; en términos parecidos, Sentencia de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003), FD Quinto B)]. Como también hemos declarado que afirmar que no concurre, en general, alguno de los supuestos del art. 179.2 de la LGT (anterior art. 77.4 de la LGT), «es insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (en la actualidad, de los arts. 103.3 , 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003 , y del art. 24.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE » [Sentencia de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero].

Y en ambos casos hemos dicho que «no es suficiente para fundamentar la sanción» porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad.

A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 , dice "entre otros supuestos"], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea

clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» [Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. Para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto, in fine; reiteran esta doctrina, entre otras muchas, las Sentencias de 18 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 317/2004), FD Segundo; de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto; de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006), FD Sexto; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5734/2005), FD Octavo; de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 25 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 1444/2005), FD Sexto; de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 5338/2003), FD Sexto; de 9 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 1194/2006), FD Cuarto; de 15 de octubre de 2009 (rec. cas. núms. 4493/2003, 6567/2003, 9693/2003 y 10237/2004), FD Quinto, Octavo, Séptimo y Duodécimo, respectivamente; de 21 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 3542/2003), FD Sexto; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Cuarto C); de 23 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 3121/2003), FD Tercero; de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núms. 6058/2003 y 2422/2003), FFDD Quinto B) y Cuarto C), respectivamente; de 10 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 5023/2006), FD Sexto; de 18 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 4212/2003), FD Octavo; de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núms. 4012/2005 y 5020/2006), FD Quinto; de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto B); de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006), FD Tercero D); de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero; de 14 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 2507/2009), FD Tercero; de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C); y de 28 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 904/2009), FD Cuarto].

#En fin, abundando en la misma idea, por lo que refiere, en particular, a la "claridad de la norma" incumplida como fundamento de la culpabilidad, hemos subrayado que la claridad de las normas «no determina que el comportamiento del obligado tributario no haya sido diligente» [Sentencias de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto, D); y de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C)]; que «no cabe apreciar, sin más, la existencia de simple negligencia en los casos en que la Administración tributaria considere que la norma es clara» [Sentencia de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006), FD Tercero D)]; que «la claridad del precepto tributario aplicable no resulta per se suficiente para imponer la sanción», y «aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente» [Sentencias 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003), FD Quinto C); de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto B); de 11 de abril de 2011 (rec. cas. núms. 1730/2009 y 3768/2008), FD Primero ; y de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C); en el mismo sentido, la Sentencia de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero]; que no «puede considerarse suficiente a los efectos de respetar los principios de presunción de inocencia y culpabilidad garantizados en los arts. 24.2 y 25.1 de la CE , respectivamente», «afirmar que la normativa y las obligaciones sean claras y terminantes», «sin que quepa apreciar, sin más, la existencia de simple negligencia en los casos en que la Administración tributaria considere que la norma es clara» [Sentencia de 28 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 904/2009), FD Cuarto]; o, en fin, que «incluso en el supuesto de que la norma fuese clara», «ello no es requisito suficiente para la imposición de sanción» [Sentencia de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto; en el mismo sentido, Sentencias de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006), FD Sexto ; y de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 696/2004), FD Sexto].

[...]

La resolución del procedimiento sancionador ha subsumido la conducta del actor en el tipo sancionador del artículo 191 de la Ley General Tributaria, por haber dejado de ingresar 73.526,22 euros por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2015, al no presentar la correspondiente declaración por el Impuesto, dejando constancia de hechos y circunstancias que permitían concluir que incumplía los requisitos para la aplicación del Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español previsto en el artículo 93 de la Ley del IRPF, y por tanto, estaba sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debiendo tributar en nuestro país por su renta mundial.

En punto a la motivación de la culpabilidad, la resolución debe considerarse suficientemente motivada al decir que simuló la existencia de un contrato de trabajo con una entidad residente en España para poder acogerse a dicho régimen especial.

Síguenos en...



Observa la Administración que la ley no presentaba ninguna laguna ni oscuridad ni cabía ninguna interpretación razonable, coherente con la "concesión del régimen especial otorgado por la Administración tributaria", pues ello no impedía la comprobación ulterior del cumplimiento de los requisitos para tener derecho a dicho régimen especial, habiéndose limitado la Oficina de gestión a verificar que se había aportado la documentación necesaria que justificase la opción por dicho régimen, sin efectuar investigaciones ni comprobaciones adicionales, señalándose que en el presente caso fue preciso investigar no sólo al obligado tributario sino también a la entidad contratante para poder averiguar la realidad de la operación desarrollada, que no era otra que la simulación de un contrato laboral que permitió al obligado beneficiarse de un régimen fiscal mucha más favorable, estando frente a una operación compleja que no solo no permite alegar la inexistencia de culpabilidad y la actuación de buena fe, sino que, al contrario, hace prueba de una actitud dolosa en la comisión de la infracción.

Sobre la incidencia de la expedición del certificado en una regularización ulterior, decíamos en nuestra sentencia n.º 571/2024, de 16 de septiembre de 2024, Rec. 855/2022, fundamento sexto:

[...]

Podemos aceptar que la expedición del certificado de que se trata debe ir precedida de cierta actividad de comprobación, que, por su propia naturaleza y su atribución a los órganos gestores, no puede ser exhaustiva. En todo caso, frente a lo afirmado por la parte recurrente sobre la identidad de circunstancias fácticas, constatamos que la conclusión alcanzada sobre la relación laboral, según hemos visto en el fundamento anterior y que es la causa de la regularización, aflora a partir de unos hechos que se descubren en el procedimiento de comprobación e investigación.

La Administración ha apreciado la existencia de ocultación de la voluntad inequívoca del actor de eludir la tributación por su renta mundial, simulando un contrato de trabajo que le permitía optar por un régimen fiscal más favorable, revelándose tras un exhaustivo procedimiento de comprobación e investigación, no sólo de la obligada tributaria sino también de la entidad empleadora CONSTECH EUROPA, S.L, que puso de manifiesto la realidad jurídica subyacente, permitiendo gravar el hecho imponible efectivamente realizado por las partes.

Como decíamos en nuestra sentencia n.º 94/2024, de 5 de febrero de 2024, Ponente D. Alfonso Rincón González-Alegre, recurso 223/2022, la ocultación, que con la Ley General Tributaria de 2003 dejó de ser un criterio de agravación de las infracciones para convertirse en un elemento determinante de las infracciones graves y muy graves [Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de la Audiencia Nacional, de 21 de junio de 2007 (recurso 489/2004)], constituye un elemento típico sobre el que ha de proyectarse la culpabilidad así como el deber de motivación que pesa sobre la Administración sancionadora.

Se ha aplicado la ocultación solo a las rentas no declaradas procedentes de la entidad LUYACO INVESTMENTS LLC, y no en las rentas procedentes de la entidad Constech Europa, S.L.

Sobre la existencia de ocultación, el artículo 184 LGT, dedicado a la "calificación de las infracciones tributarias", dispone en su apartado 2 que "a efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento".

El art. 4.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, dispone que "se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor".

Se ha aplicado el artículo 10 del RGST para el cálculo de la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción y determinar si es o no superior al 10 por ciento, habiendo resultado un 14,36 %.

La ocultación no se ha aplicado dos veces al decir de la actora que forma parte del tipo infractor del artículo 191 LGT por "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", como si quisiera dar a entender que haya calculado la sanción aplicando dos veces

la misma circunstancia, cuando en realidad se ha fijado siguiendo el procedimiento legalmente establecido descrito en el apartado de "Cuantificación de la sanción" del acuerdo sancionador. No se ha apreciado ocultación por la negativa del actor en el trascurso del procedimiento a aportar información relativa a sus activos en el exterior.

Por último, carece de incidencia en la regularización realizada al actor en el ejercicio 2015 que la Administración Tributaria en un expediente de comprobación por el concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2018 aceptara la solicitud de la mercantil de devolución de las cuotas soportadas del IVA en que, según la actora, tuvo la oportunidad de analizar toda la documentación que acreditara la aplicación del Régimen Especial a los empleados de la entidad, pues además de tratarse de un ejercicio posterior el objeto de la regularización, su objeto fue diferente.

Deben rechazarse por todo lo expuestos los motivos del actor frente a la sanción impuesta. En méritos a todo lo razonado, procede la completa desestimación de la demanda.

OCTAVO. - Sobre las costas.

De conformidad con el criterio de vencimiento objetivo consagrado en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede imponer al recurrente las costas causadas en este proceso.

No obstante, a tenor del apartado cuarto de dicho precepto, la imposición de las costas podrá ser *"a la totalidad, a una parte de estas o hasta una cifra máxima"* y la Sala considera procedente, atendida la índole del litigio y la concreta actividad desplegada por las partes, limitar la cantidad que, por todos los conceptos, ha de satisfacer a la parte contraria la condenada al pago de las costas, hasta una cifra máxima total de 2.000 euros, más la cantidad que en concepto de IVA corresponda a la cuantía reclamada.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por DON Eleuterio frente a la resolución de TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID, de 21 de diciembre de 2021, que desestimó las reclamaciones económico administrativas n.º NUM000 y NUM001 frente al acuerdo de liquidación provisional con n.º NUM002, del ejercicio 2015 del IRPF, por importe de 88.487,02 €, y frente al acuerdo de imposición de sanción con n.º liquidación NUM003, en relación al mismo ejercicio del IRPF, por importe de 55.144,67 euros.

Y con imposición de las costas del recurso en los términos señalados.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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

Síguenos en...

