

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID
Sentencia n.º 242/2025 de 26 de mayo de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 205/2024

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación relativa. Procedimiento sancionador. Sanciones. Criterios de graduación. Criterio del perjuicio neto. La Inspección aprecia la existencia de simulación relativa derivada de la utilización de la sociedad para efectuar la facturación de los servicios profesionales de consultoría internacional que prestaba en realidad el socio, conclusión que se basa en distintos indicios. No puede ampararse tal forma de proceder en el ámbito de la economía de opción, supuesto que queda reservado a aquellos casos en los que existen varias alternativas lícitas de realizar un acto o negocio jurídico, permitiendo al contribuyente elegir la opción que fiscalmente le resulte más ventajosa, pues se concluye que los servicios son prestados por el socio y no por la sociedad, que nada aporta a ello y que no es más que un instrumento artificioso para lograr la ventaja fiscal obtenida. Por lo tanto, procede calificar la operación realizada de acuerdo con su verdadera naturaleza, y exigir la tributación que por ello resulte procedente. Al tratarse de un caso de simulación, no existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Como señala el Tribunal Supremo, no es posible aceptar una interpretación expansiva del art. 13 LGT a cualesquiera casos, que vaciaría de contenido los otros dos supuestos. El uso de cada una de las figuras no es discrecional sino reglado, en atención a las circunstancias de cada caso concreto y su correcta incardinación en alguna de las citadas figuras. El acuerdo sancionador constata que el obligado tributario había deducido en sus autoliquidaciones correspondientes al IRPF el pago por pensión compensatoria a favor del excónyuge y que, de acuerdo con la sentencia del Juzgado de Primera Instancia en relación a la demanda de divorcio de mutuo acuerdo, procedía imputar las cantidades declaradas como pensión por alimentos, y no como pensión compensatoria, aplicándose a ese importe las especialidades previstas en el art. 75 Ley IRPF. En lo que respecta al primer motivo de regularización, es decir, el desarrollo de una actividad económica simulada, concurre el elemento objetivo de la infracción. El obligado tributario habría incurrido en el tipo descrito en el ar.191 LGT. En este caso en que se apreció y se confirma la existencia de simulación, habrá de fijarse la base de la sanción de acuerdo con el criterio del perjuicio neto, y teniendo en cuenta el criterio interpretativo de la STS de 11 de abril de 2023, recurso 7272/2021 a la hora de calcular el porcentaje de perjuicio económico, así como la exclusión en la base de la sanción del importe correspondiente a la regularización de la reducción por pensión compensatoria.

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

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009750

NIG:28.079.00.3-2024/0014459**Procedimiento Ordinario 205/2024****Demandante:**D./Dña. Carlos Daniel

PROCURADOR D./Dña. JORGE DELEITO GARCIA

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA Nº 242/2025

Presidente:

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

Síguenos en...



Magistrados:

D. CARLOS VIEITES PÉREZ
DOÑA MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ
D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

En Madrid, a veintiséis de mayo de dos mil veinticinco.

Visto por la Sala el **procedimiento ordinario nº 205/2024** promovido ante este Tribunal por **D. Carlos Daniel**, representado por el Procurador don Jorge Deleito García, actuando bajo la dirección letrada de D. José Miguel Rivero Fernández, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEARM) de fecha 12 de enero de 2024 por la que **se acuerda estimar en parte** las reclamaciones económico administrativas nº NUM000, NUM001 y NUM002 interpuestas contra **acuerdo de sanción** dictado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), correspondiente a los **ejercicios 2017 a 2019**.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -Interpuesto recurso y previos los oportunos trámites se confirió traslado a la parte actora por plazo de veinte días para formalizar la demanda, lo que verificó por escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, suplica se dicte sentencia *«por la que con estimación de la presente demanda de recurso contencioso-administrativo se acuerde:*

-Anular la sanción en la parte correspondiente a la aplicación de la pensión alimenticia por ausencia de culpabilidad necesaria para la existencia de una infracción y por defecto de motivación del acuerdo sancionador.

-Modificar la sanción considerando que no existe ocultación por no existir simulación acordando la no graduación del importe de la sanción.

-Declarar o acordar, en el caso de que se considerarse procedente la graduación de la sanción, la aplicación del criterio de graduación del perjuicio económico sobre la base de la sanción, considerada esta, por la diferencia entre la cuota del IRPF y la cuota ingresada por el Impuesto de Sociedades de la sociedad KOGGE 1400, S.L.

-Declarar la procedencia de no considerar como criterio de calificación de la infracción de existencia de medios fraudulentos, por utilización de sociedad interpuesta, con el propósito de eludir la identidad del titular de la renta.

-Se acuerde la condena en costas a la parte demandada».

SEGUNDO. -La Administración demandada, una vez conferido el trámite para contestar a la demanda, presentó escrito en el que, tras aducir los hechos y los fundamentos de derecho que considera de aplicación, suplica que se dicte sentencia por la que se desestime el recurso con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO. -Por Decreto de 12 de noviembre de 2024 se fijó la cuantía del recurso en 81.778,30 euros y tras recibir a prueba el procedimiento y la presentación de conclusiones escritas se declaró el pleito concluso para sentencia, señalándose para el acto de votación y fallo el día 20 de mayo de 2025, en cuya fecha ha tenido lugar.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Doña María Asunción Merino Jiménez.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Resolución impugnada.

En el presente recurso se impugna la **resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 12 de enero de 2024** por la que se acuerda estimar en parte las reclamaciones económico administrativas nº NUM000, NUM001 y NUM002 interpuestas contra acuerdo de sanción dictado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a los ejercicios 2017 a 2019. De ella se extraen las siguientes consideraciones en lo que al recurso de autos interesa:

En fecha 08/10/2021 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación con el obligado tributario por el IRPF, ejercicios 2017 a 2019.

En fecha 25/01/2023 se formalizó acta de conformidad con número de referencia A01- NUM003. El acuerdo de liquidación se entendió notificado por el transcurso del plazo de un mes en los

Síguenos en...



términos previstos en el artículo 156.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

La regularización practicada consistió, en síntesis:

. Incremento del rendimiento neto de la actividad profesional realizada por el obligado tributario por considerar la Inspección que existe simulación relativa respecto a la actividad de prestación de servicios de consultoría internacional desarrollada por KOGGE 1400, S.L.(KOGGE), ya que la misma es desarrollada únicamente por el obligado tributario, siendo el socio único el que presta dichos servicios al único cliente de KOGGE, la entidad PLASSER & THEURER BETEILIGUNGS UND, a pesar de que KOGGE fue utilizada como supuesta prestadora de tales servicios.

. Modificación de la pensión compensatoria a favor del cónyuge declarada por el obligado tributario en los ejercicios 2018 y 2019 ya que, según la sentencia de divorcio, ambos cónyuges renuncian a la posible pensión, calificando la Inspección el importe declarado como pensión por alimentos y no como pensión compensatoria.

No consta la interposición de recurso o reclamación interpuesto contra dicho acuerdo de liquidación.

Consta igualmente que se procedió a la incoación de expediente sancionador que finalizó con acuerdo de imposición de sanción en el que se entiende cometida la infracción tributaria muy grave tipificada en el artículo 191 de la LGT en cada uno de los ejercicios 2017, 2018 y 2019.

Con relación al elemento objetivo, se parte como hechos probados de los así relacionados en los fundamentos de hecho del acuerdo de liquidación del que trae origen la resolución sancionadora, que fue firmada por el interesado en conformidad.

Tratándose de un documento público (art. 144 de la LGT), la veracidad de los hechos reflejados en el acta sólo puede ser desvirtuada si se acredita fehacientemente por el interesado que tales hechos no se produjeron o, al menos, que no tuvieron lugar en las condiciones descritas por la Administración Tributaria.

La conclusión alcanzada por la Inspección tras la valoración del conjunto de antecedentes, datos y documentación obrantes en el expediente, es que los servicios facturados por la entidad KOGGE 1400 S.L. son simulados. La sociedad no tiene medios materiales ni personales para prestar los servicios que factura más allá del propio interesado. La falta de medios suficientes para la prestación de servicios es el aspecto que pone en evidencia, en mayor medida, la falta de infraestructura de la sociedad precisamente por el tipo de servicio que asegura prestar.

En el expediente constan todos los elementos, circunstancias y antecedentes que permitieron al reclamante identificar y comprender perfectamente los hechos aceptados, determinantes de la liquidación practicada, por lo que puede concluirse que en el acta incoada se mostró conformidad expresa con pleno conocimiento de causa, admitiendo como ciertos unos hechos concretos, que no pueden ser ahora refutados salvo que se pruebe que al aceptarlos se incurrió en "error de hecho".

Los hechos puestos de manifiesto por la Inspección llevan razonablemente a concluir que ésta ha recabado un conjunto de pruebas indirectas, plasmadas en el expediente y no meras sospechas, de las que se infiere que, del análisis conjunto de los indicios, los servicios que KOGGE 1400 SL factura se corresponden con los servicios prestados por don Carlos Daniel al único cliente de la entidad (PLASSER & THEURER BETEILIGUNGS UND) con el objeto de reducir la tributación en sede de la persona física.

No se trata de un supuesto de valoración a valor de mercado de operaciones entre personas vinculadas, tratándose de un supuesto claro de simulación y no de vinculación.

La conducta del reclamante consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación, tal y como ha quedado acreditado por la Administración tributaria en el expediente sancionador, encuentra su calificación en la LGT.

En concreto, en su artículo 191.

El órgano inspector califica la infracción como muy grave, en aplicación de lo establecido en el apartado 4 del artículo 191 de la LGT.

Con respecto a la graduación de la sanción, la multa pecuniaria proporcional impuesta, en el presente caso, el 125% es el porcentaje contemplado por el referido artículo 191.4 LGT incrementado en un 25% al concurrir perjuicio económico para la Hacienda Pública en un porcentaje del 100% conforme al apartado 5 del artículo transcrito.

En el presente caso, la Inspección determina que resulta de aplicación el apartado c) del artículo 184.3, por entidad interpuesta "dado que, como consecuencia de la simulación relativa acreditada en el expediente, los ingresos obtenidos por KOGGE 1.400 S.L., debieron ser abonados al verdadero prestador de los servicios, es decir, el Sr. Carlos Daniel, quien debió integrar dichas cantidades en la base imponible del IRPF".

Síguenos en...



No observa este Tribunal errores en la conclusión alcanzada por la Inspección para calificar la infracción como muy grave.

Alega el interesado que no existe ocultación, sin embargo, este Tribunal no puede acceder a dicha pretensión por cuanto ha quedado acreditado la existencia de una ocultación de rentas en sede del interesado, mediante su imputación a través de una sociedad interpuesta, generando con ello una disminución de la deuda tributaria y un perjuicio a la Administración Tributaria.

No obstante, respecto a la base de la sanción, resulta conveniente traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 08/06/2023 (rec. casación 5002-2021) que señala que, si bien no se discute la graduación de la infracción como muy grave, la base de la sanción debe ser la diferencia entre la cantidad no ingresada por la persona física y la ingresada por la sociedad interpuesta respecto de las mismas rentas.

La Inspección emplea como base de la sanción la cuota dejada de ingresar por el reclamante, sin considerar la cuantía ingresada por la entidad simulada por dichas rentas. En consecuencia, se debe estimar en parte la reclamación interpuesta contra la sanción, a fin de que la Inspección de los Tributos determine la base de la sanción teniendo en cuenta lo señalado en la mencionada Sentencia.

En relación con el cálculo del porcentaje de perjuicio económico determinado por la Inspección, este Tribunal confirma el cálculo ya que resulta de aplicación lo previsto en el artículo 191.5 de la LGT.

Respecto a la concurrencia del elemento subjetivo, del examen de la resolución sancionadora se deduce la existencia de estos elementos en ella, exigidos actualmente por las normas sancionadoras tributarias, ya que el acuerdo sancionador contiene mención suficiente sobre los hechos determinantes de la sanción, así como del análisis y valoración de la conducta del contribuyente que le conduce a calificarlo como negligente.

En la resolución sancionadora la Inspección de los Tributos explica, de forma detallada, todos los hechos recabados durante el procedimiento inspector, calificando la conducta del obligado tributario como culpable al tratarse de un obligado tributario que simuló la prestación de servicios a través de una entidad con la finalidad de facturar los servicios prestados por el mismo a través de dicha sociedad interpuesta, dejando de declarar los rendimientos derivados de su actividad en el marco del IRPF. Asimismo, se aprecia la existencia, como mínimo, de negligencia, respecto a la declaración como pensión compensatoria de las pensiones por alimentos satisfechas a favor de los hijos. Este Tribunal se suma a la valoración efectuada por la Inspección de los Tributos.

Finalmente, respecto a la cuestión alegada de desproporción de las sanciones en relación con la cuota dejada de ingresar. Señalar que el acto recurrido se ha dictado de acuerdo con las disposiciones que lo regulan, por lo que no se aprecia la misma.

La estimación en parte de la reclamación formulada frente al acuerdo sancionador, determina que la Administración dicte un nuevo acuerdo sancionador en el que se efectúe el cálculo de la base de la sanción en base al criterio sentado por el Tribunal Supremo en la Sentencia señalada.

SEGUNDO. - Argumentos de las partes.

En el escrito de **demandase** plantean los siguientes motivos de impugnación:

- No concurre el elemento objetivo del tipo. En la firma de la propuesta de liquidación se manifestó a la Inspección la conformidad con los hechos, pero no con la calificación de la conducta como simulada. Inexistencia de simulación y de prueba de la misma. La regularización debió abordarse con la aplicación de las normas de operaciones vinculadas.

- Pensión alimenticia. No está tan claro el supuesto de hecho como sostiene la Inspección. La sentencia emplea el término pensión alimenticia y no el de anualidades por alimentos y ordena el pago de la pensión alimenticia a la esposa. Los conceptos empleados en la propia sentencia tienen cierta dificultad en su interpretación. Ausencia de voluntariedad del error padecido en su tratamiento fiscal. La Inspección no motiva suficientemente los hechos y circunstancias con base a los cuales determina la existencia de culpabilidad necesaria. Tampoco se motiva la aplicación en este caso de criterios de graduación cuya aplicación exige la necesaria presencia de ocultación, que no concurre, como son el criterio del perjuicio económico y el de utilización de persona interpuesta con la finalidad de ocultar la identidad del titular de la renta. La aplicación, en este caso, de los citados criterios de graduación de la sanción puede entrar en colisión con el principio de proporcionalidad en la aplicación de las sanciones.

- Con carácter subsidiario, si se aprecia por el Tribunal la existencia de ocultación y, por ello, fuera aplicable la graduación de la sanción:

1. Cálculo incorrecto del perjuicio económico.

Síguenos en...



El cálculo conforme al artículo 187.1.b) debe hacerse dividiendo la base de la sanción (diferencia de cuotas del IRPF y Sociedades) entre la cuantía total que debió ingresarse en la autoliquidación, la cuota líquida. Con ello, el incremento de perjuicio económico debería ser de 10 % y del 15% y no del 25% fijado en el acuerdo de liquidación de la sanción.

2. No existe ningún tipo de engaño o de ocultación de identidad, toda vez la sociedad KOGGE S.L., tiene como socio único a Carlos Daniel, tal y como se hizo constar en el Impuesto sobre Sociedades.

Por la **Abogacía del Estado** se interesa la desestimación del recurso. Expone que los hechos aceptados por los obligados tributarios en actas de inspección se presuponen ciertos y solo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho. En este caso, la existencia de simulación es manifiesta, refiriéndose a los múltiples indicios recogidos en el acta de inspección, no desvirtuados de contrario. Nos encontramos ante un caso de simulación, no de valoración de operaciones vinculadas. Cuestión que pudo alegarse ante la inspección y pese a ello se firmó acta de conformidad. La resolución del TEAR de Madrid está suficientemente motivada en relación a esta cuestión. Por otra parte, la Sentencia es muy clara y expresamente dice que es una pensión de alimentos y fiscalmente debe ser tratada como tal. No cabe hablar de una interpretación razonable de la norma. Se impone la sanción por infracción muy grave y se motiva adecuadamente dicha graduación en el acuerdo sancionador.

TERCERO. - Simulación. Normativa y jurisprudencia aplicable.

El artículo 13 de la LGT determina 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 del mismo texto legal dispone:

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

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

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

La simulación en el ámbito tributario se examina por el Tribunal Supremo en varias sentencias, contraponiéndola a la denominada economía de opción. Así, la STS 29 de junio de 2011, recurso 4499/2007, que dice:

«La calificación (actual artículo 13) constituye la actividad administrativa de determinación de la verdadera y sustantiva naturaleza jurídica de un hecho, acto o negocio, dejando para ello al margen la forma o denominación que los interesados le hayan dado y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Se trata de una operación estrechamente relacionada con la interpretación de la Ley dirigida a determinar si un determinado supuesto se corresponde con la hipótesis normativa en la que consiste un hecho imponible.

Sin embargo el artículo 25 de la Ley General Tributaria, tras la reforma de 1995, recogió además una norma expresa sobre la simulación, que no existía en la redacción originaria, dando por supuesta su noción, al señalar que en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados

Esta norma aparece ahora recogida en el artículo 16 de la nueva ley General Tributaria.

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

En el polo opuesto a la evasión fiscal se encuentra la llamada economía de opción, que como señalábamos en la sentencia de 15 de julio de 2002 sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, todas igualmente legítimas, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas.

Y a medio camino entre la evasión y la opción se encuentra la elusión fiscal. A diferencia de lo que ocurre con las legítimas opciones a escoger el cauce tributario menos gravoso, en las conductas constitutivas de elusión fiscal la singularidad formal de lo realizado pone en entredicho

su legitimidad sustantiva, centrándose las diferencias entre Administración y contribuyente en la calificación tributaria que lo llevado a cabo merece.

La nueva Ley ha optado en estos casos por sustituir la expresión fraude de ley a que se refería el antiguo artículo 24, por la de conflicto en la aplicación (artículo 15).

Finalmente, el concepto de negocio indirecto es aquel que se utiliza para conseguir un fin distinto del propio de su estructura. Si la finalidad perseguida es eludir la norma fiscal será un negocio en fraude de Ley, sin embargo, hay que reconocer que la Administración ha venido utilizando esta figura para desmarcarse del concepto de fraude de ley, y muy especialmente del procedimiento que regía para su determinación, para encuadrar supuestos de simulación, acudiendo al antiguo 25.3 de la Ley General Tributaria anterior a la reforma de 1995, que habilitaba, cuando el hecho imponible se delimitaba atendiendo a conceptos económicos, a calificarlos teniendo en cuenta las situaciones y relaciones económicas efectivamente existentes, con independencia de las formas jurídicas utilizadas.

Derogado el artículo 25.3 por la reforma de 1995, ha de reconocerse que carece de sentido continuar aplicando esta figura máxime cuando no aparece expresamente recogida en nuestro derecho tributario».

En la STS de 24 de febrero de 2016, recurso 349/2014, se resume la doctrina jurisprudencial sobre la simulación en el ámbito tributario, destacándose las siguientes pautas:

1- La esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada; puede ser absoluta -cuando «tras la apariencia creada no existe causa alguna», o relativa -cuando «tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes»-.

2- Para determinar cuál es la convención realmente celebrada por las partes, deberá analizarse cada caso concreto, atendiendo a las reglas de interpretación de los artículos 1281 a 1289 del Código Civil.

3- En el ámbito fiscal, las operaciones han de tratarse contemplando la repercusión que en el patrimonio del sujeto pasivo se ha producido. Lo relevante es descubrir el mecanismo elusivo, la verdadera intención o móvil de los intervinientes, el negocio subyacente, que dote de real entidad al fenómeno económico que se pretendía ocultar o encubrir para subsumirlo en la normativa fiscal a propósito.

4- Para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación: i) declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes; ii) finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración tributaria (...); y iii) prueba suficiente, subrayando que la *causa simulanda* debe acreditarla la Administración.

5- La simulación tiene un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales. 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 las llamadas prueba indirectas (indiciaria y de presunciones).

6- En la simulación relativa, se trata de determinar cuál es la causa real del negocio, pues si ésta no coincide con la del negocio realizado, debe considerarse al mismo aparente o simulado y aplicar las consecuencias jurídicas que se deriven del negocio real o disimulado. En definitiva, debe atenderse a la «razón eficiente o determinante por la que un negocio jurídico se realiza, es decir, el propósito práctico o empírico que a través del negocio tratan de obtener las partes».

En la STS de 6 de octubre de 2010, recurso 4549/2005, el Tribunal Supremo enlaza la simulación con la prueba de las presunciones, señalando que «dadas las grandes dificultades que encierra la prueba plena de la simulación en los negocios, por el natural empeño que ponen las partes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, ello obliga, en la totalidad de los casos, a deducir la simulación de la prueba indirecta de las presunciones, que llevan al juzgador a la apreciación de su realidad».

En cuanto a la normativa aplicable, es preciso referirse a los siguientes artículos:

- El artículo 105.1 de la LGT:

«En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probarlos hechos constitutivos del mismo».

- El artículo 106.1 LGT:

«En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa».

- El artículo 108.2 LGT:

Síguenos en...

«2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano».

Con relación a la admisión del medio de prueba por presunciones, el artículo 386 de la LEC dispone que «a partir de un hecho admitido o probado, el Tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano».

Por lo tanto, para que pueda ser tenida en cuenta, la prueba indiciaria debe cumplir determinados requisitos: (i) debe partir de unos hechos básicos plenamente probados (art. 385.1 párrafo 2º) a los que se denominan indicios, para cuya acreditación puede utilizarse cualquier medio de prueba siempre que sea directo; (ii) entre tales hechos básicos y aquel que se trata de acreditar ha de existir un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano (una conexión causal razonable); (iii) el razonamiento por el que se deduce la certeza del hecho presunto debe incluirse en la resolución que, en consecuencia, tiene que motivar expresamente la apreciación de la presunción para que «se pueda controlar la razonabilidad de la inferencia»(SSTC 169/1986, de 22 de diciembre, FJ 2; 220/1998 de 16 de noviembre, FJ 4; 117/2000, de 5 de mayo, FJ 3; 229/2003, de 18 de diciembre, FJ 4; 300/2005, de 21 de noviembre, FJ 3; 111/2008, de 22 de septiembre, FJ 3; 109/2009, de 11 de mayo, FJ 3; 70/2010, de 18 de octubre, FJ 3; 25/2011, de 14 de marzo, FJ 8, 128/2011, de 18 de julio, FJ 4; y 175/2012, de 15 de octubre, FJ 4).

En el mismo sentido, para el ámbito tributario, la STS de 5 de mayo de 2014, recurso 1511/2013.

CUARTO. - El supuesto de hecho examinado.

La Inspección aprecia la existencia de simulación relativa derivada de la utilización de la sociedad KOGGE 1.400, S.L. para efectuar la facturación de los servicios profesionales de consultoría internacional que prestaba en realidad don Carlos Daniel, conclusión que se basa en los siguientes indicios:

- La descripción de las prestaciones de servicios contratadas por la entidad KOGGE 1400 S.L. con su único cliente PLASSER & THEURER BETEILIGUNGS UND, coincide con la actividad principal de consultoría de don Carlos Daniel.

- La condición de don Carlos Daniel de socio único de la entidad KOGGE durante los ejercicios objeto de comprobación.

- La falta de medios personales y materiales en la entidad KOGGE necesarios para el desarrollo de su actividad. La actividad principal de la sociedad no puede realizarse sin la participación de don Carlos Daniel, única persona adecuada y suficiente para prestar los servicios que se facturan.

- La relación profesional entre don Carlos Daniel y PLASSER & THEURER BETEILIGUNGS UND se ha venido llevando a cabo de forma estable en el tiempo, iniciándose tales prestaciones con anterioridad a los ejercicios objeto de comprobación. Además, don Carlos Daniel ha venido percibiendo retribuciones del trabajo por cuenta ajena, al menos desde el ejercicio 2000, de la entidad PLASSER & THEURER IBERICA SA, la cual se encuentra a su vez participada al 100% por PLASSER & THEURER BETEILIGUNGS UND. Si bien a partir de 2014 las percepciones recibidas por parte de PLASSER & THEURER IBERICA SA han sido en concepto de retribuciones como administrador, cargo que D. Carlos Daniel ostenta desde al menos 2006.

- La existencia de gastos que se encuentran íntimamente asociados a la persona del socio y que son registrados por la entidad KOGGE 1400 S.L., o el pago de la cuota de autónomos de don Carlos Daniel durante los ejercicios objeto de comprobación por parte de KOGGE.

Todos estos indicios permiten concluir, en línea con lo dicho por la Inspección, en la interposición artificiosa de la sociedad KOGGE en la actividad económica realmente desempeñada por la persona física don Carlos Daniel, verdadero prestador de los servicios de consultoría internacional. La razón de ser de la sociedad no fue otra que emitir y cobrar las facturas por los servicios que eran prestados por el socio, sirviendo como instrumento para ocultar la persona que realmente está prestando el servicio, con ánimo de engañar a la Hacienda Pública para conseguir una menor tributación que la procedente.

Se destaca por la Inspección la importancia de las reservas en la entidad KOGGE, cuyo importe declarado en el impuesto sobre sociedades correspondiente al último ejercicio objeto de comprobación, es decir, 2019 asciende a 677.534,80 euros, consiguiendo de esta manera diferir el pago en el IRPF al momento en que la entidad decida retribuir, en caso de que dicha retribución se produzca en algún momento, al accionista.

Según el acuerdo sancionador:

Síguenos en...

«El ordenamiento jurídico español permite la prestación de los servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero lo que no ampara la norma es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física con la finalidad de reducir la imposición directa del profesional que presta los servicios.

En realidad, la sociedad KOGGE 1400 S.L. se constituye como un mero artificio o pantalla para facturar y cobrar los servicios prestados, con la finalidad de reducir la imposición directa de Don Carlos Daniel que es el profesional que presta los servicios.

3) Ocultación o intento de defraudar a la Hacienda Pública.

Una vez que ha quedado acreditado que la relación mantenida entre el cliente de KOGGE 1400 S.L., PLASSER & THEURER BETEILIGUNGS UND y Don Carlos Daniel es la única real, no cabe más que concluir que el negocio formalmente realizado fue simulado con la intención de ocultar la realidad.

Todo el conjunto de indicios a que se ha hecho referencia a lo largo de la presente acta permiten afirmar que la estructura empresarial KOGGE 1400 S.L. ha sido utilizada para alcanzar una ilícita disminución de la carga tributaria de Don Carlos Daniel, fundamentalmente porque con ella consiguió, de un lado, disminuir el tipo marginal aplicable a las rentas derivadas de la prestación de los servicios, al ocultar estos ingresos y, de otro lado, la deducción de gastos no deducibles, en sede de la sociedad interpuesta...

En consecuencia, la finalidad de engaño u ocultación en este supuesto no puede ser más clara. Se está facturando por una sociedad unos servicios que no han sido realizados por ella sino por Don Carlos Daniel. El hecho de que esta sociedad interpuesta haya declarado los importes facturados no supone que no haya ocultación, sino muy al contrario, puesto que con la operativa utilizada, se consigue que el verdadero prestador de los servicios (Don Carlos Daniel) permanezca oculto frente a la Hacienda Pública, no habiendo tributado éste por la integridad de las rentas derivadas de la prestación de sus servicios».

El actor que no ha negado en lo fundamental la existencia de estos indicios, ha observado que la ausencia de medios personales y materiales en la sociedad constituida deriva de que en las sociedades profesionales de prestación de servicios la realización de la actividad no precisa de medios materiales cuantitativamente importantes, siendo la capacitación profesional de la persona que presta los servicios lo verdaderamente relevante. Los servicios son prestados por una sociedad válidamente constituida a todos los efectos. No existe simulación porque no existe ocultación.

Como se ha mencionado anteriormente, en los ejercicios comprobados la falta de medios propios de la sociedad es evidente, como implícitamente viene reconocido por la demanda, como también lo es que el único prestador de los servicios es don Carlos Daniel.

Por todo ello se concluye en la existencia de simulación relativa derivada de la utilización de la sociedad KOGGE para efectuar la facturación de los servicios profesionales de su socio, el recurrente.

Con lo que no puede tener favorable acogida la alegación que formula el recurrente de valoración incorrecta de los hechos, porque no ha existido ningún error en la apreciación y valoración de los hechos.

Por otra parte, al tratarse de un caso de simulación, no existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Como señala el Tribunal Supremo, no es posible aceptar una interpretación expansiva del art. 13 LGT a cualesquiera casos, que vaciaría de contenido los otros dos supuestos. El uso de cada una de las figuras no es discrecional sino reglado, en atención a las circunstancias de cada caso concreto y su correcta incardinación en alguna de las citadas figuras. En la STS de 2 de julio de 2020, recurso 1429/2018, explica el modo en que se ha de proceder: «el intérprete habrá de determinar en primer lugar -cuando de actos o negocios con trascendencia tributaria se trate- si procede o no corregir la calificación que a esos actos o negocios le han dado las partes de conformidad con el precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria .

Solo si el negocio responde en su denominación a su verdadera naturaleza jurídica, el intérprete habría de analizar, aplicando el artículo 16 de la Ley General Tributaria , si ese acto o negocio adolece de simulación, para en tal caso aplicar la norma no al acto o negocio aparentemente realizado o celebrado sino a aquellos efectivamente queridos por las partes.

Y la cláusula antielusión de cierre (el artículo 15 de la Ley General Tributaria) sólo sería de aplicación respecto de actos o negocios correctamente calificados que, desde luego, no adolezcan de simulación alguna en la exteriorización de la voluntad de las partes».

Tampoco puede ampararse tal forma de proceder en el ámbito de la economía de opción, supuesto que queda reservado a aquellos casos en los que existen varias alternativas lícitas de

Síguenos en...



realizar un acto o negocio jurídico, permitiendo al contribuyente elegir la opción que fiscalmente le resulte más ventajosa, pues se concluye que los servicios son prestados por el socio y no por la sociedad, que nada aporta a ello y que no es más que un instrumento artificioso para lograr la ventaja fiscal obtenida. Por lo tanto, procede calificar la operación realizada de acuerdo con su verdadera naturaleza, y exigir la tributación que por ello resulte procedente.

Por ello, en lo que respecta al primer motivo de regularización, es decir, el desarrollo de una actividad económica simulada, concurre el elemento objetivo de la infracción.

El obligado tributario habría incurrido en el tipo descrito en el artículo 191 de la LGT toda vez que el obligado tributario dejó de ingresar en los ejercicios 2017 a 2019 ciertas cantidades. El aumento de los rendimientos de las actividades económicas en el acta de liquidación es de 199.431,50 euros en 2017, 150.489,07 en 2018 y 189.925,28 en el año 2019.

Sobre la graduación de la sanción nos pronunciamos más adelante.

QUINTO. - Pensión por alimentos.

Respecto de esta regularización el acuerdo sancionador constata que el obligado tributario había deducido en sus autoliquidaciones correspondientes al IRPF de los ejercicios 2018 y 2019 el pago por pensión compensatoria a favor del ex cónyuge del importe de 45.000 € cada anualidad, y que, de acuerdo con la sentencia número 266/2017 de 10 de julio de 2017 del Juzgado de Primera Instancia número seis de Albacete en relación a la demanda de divorcio de mutuo acuerdo, procedía imputar las cantidades declaradas como pensión por alimentos, y no como pensión compensatoria, aplicándose a ese importe las especialidades previstas en el artículo 75 de la LIRPF.

Señala:

«REGULARIZACIÓN PRACTICADA

De acuerdo con lo señalado se practicó la siguiente regularización:

[...]

Imputación de la pensión por alimentos y eliminación de la reducción erróneamente declarada como pensión compensatoria en los ejercicios 2018 y 2019, tal y como se exponía de forma detallada en el punto 1.2.2. de la presente acta».

Respecto de la tipicidad se dice:

«El obligado tributario habría incurrido en el tipo descrito en el artículo 191 de la LGT toda vez que el obligado tributario dejó de ingresar en los ejercicios 2017 al 2019 las siguientes cantidades respectivamente: 85.882,70 euros 76.293,11 euros y 93.460,92 euros».

Habiéndose planteado por la recurrente falta de motivación de la culpabilidad e interpretación razonable de la norma, es preciso señalar que, como recuerda la jurisprudencia, la culpabilidad no puede basarse en generalidades, tampoco puede realizarse por exclusión, es decir, por la afirmación de que su conducta es culpable porque no existe una interpretación razonable o porque no se aprecia una causa de exclusión de la culpabilidad; en definitiva, la culpabilidad ha de justificarse en relación al caso concreto.

Admitir otra postura equivaldría a aceptar la responsabilidad por el mero resultado, una responsabilidad objetiva proscrita por nuestro ordenamiento jurídico pues, constatada la comisión de una conducta que pudiera incardinarse en un tipo infractor, la consecuencia automática sería la imposición de la sanción, olvidando que la infracción exige la concurrencia de un elemento subjetivo y que sobre ello recae la obligación de la Administración de exponer las razones que le llevan a considerar punible esta conducta.

No es al sancionado a quien corresponde acreditar su inocencia sino al órgano sancionador probar la culpabilidad de aquél, la cual no puede deducirse por una simple relación de hechos sin una individualización al caso concreto.

La STS de 9 de abril de 2013, recurso 2661/2012 resume la doctrina del Tribunal Supremo sobre esta cuestión: *«En estas sentencias se recoge en síntesis la siguiente doctrina: a) que la carga de la prueba y de la motivación corresponde a la Administración, b) que el acuerdo sancionador debe justificar específicamente los motivos de los cuales se infiere la culpabilidad en la conducta del obligado tributario, c) que la simple afirmación de que no se aprecian dudas interpretativas razonables basada en una especial complejidad de las normas aplicables no constituye suficiente motivación de la sanción, d) que el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión, e) que no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad, f) que en aquellos casos en que la Administración no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque éste no ha explicado*

Síguenos en...

en que interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando de ese modo las exigencias del principio de presunción de inocencia, g) 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 responsabilidad, h) que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidas por los Tribunales Económicos Administrativos, porque la competencia para imponer las sanciones tributarias corresponde exclusivamente a la Administración tributaria».

A juicio de la Sala, la resolución sancionadora impugnada respecto de la regularización que analizamos, después de hacer una exposición de los hechos que se imputan derivados de lo recogido en el acuerdo de liquidación, en el apartado «motivación» contiene una referencia a la culpabilidad totalmente genérica y estereotipada, en la que incluso se alude al error «Respecto al segundo motivo de regularización, es decir, aquel por la que el obligado tributario ha aplicado de forma incorrecta la reducción por pensión compensatoria se considera que el grado de culpabilidad se ha producido a título de simple negligencia».

En otro apartado la Administración refiere que los hechos que determinaron la regularización se recogen en los dos siguientes puntos:

«Desarrollo de una actividad económica simulada.

Error en la declaración de la pensión por alimentos.»

Examinado el expediente y las alegaciones del recurrente, la Sala no aprecia en la conducta un reproche susceptible de derivar en la imposición de una sanción por este apartado de la regularización, pudiendo haberse debido a un simple error en la interpretación del texto de la sentencia, como la propia Administración reconoce, lo que unido a que la motivación del acuerdo sancionador resulta insuficiente para colmar las exigencias anteriormente expuestas, determina que se vaya a estimar el recurso en este punto, anulando la sanción impuesta por los hechos que en este apartado se imputan al contribuyente.

SEXTO. - Graduación de la sanción.

Se alega en la demanda que la actuación del recurrente y de KOGGE SL se ha desarrollado de una forma totalmente transparente y sin ánimo de ocultación de titularidad alguna. La calificación de la infracción como muy grave carece de motivación suficiente, dado que no hay valoración sobre los hechos y circunstancias determinantes de la existencia de ocultación de identidad.

Por otra parte, se alega que en el cálculo del criterio de graduación del perjuicio económico debe utilizarse el concepto de cuota líquida del impuesto resultante de comprobación.

Tratamos a continuación ambos motivos de impugnación.

Limitado el enjuiciamiento a la sanción derivada de la regularización por la apreciación del desarrollo de una actividad económica simulada, en lo que se refiere a la graduación de la sanción, en el acuerdo sancionador se constata lo que sigue:

«Para determinar la sanción correspondiente a las infracciones cometidas es aplicable el artículo 191 de la LGT, infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación el **artículo 191 de la LGT**: "La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación. La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

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

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

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

Calificación: Ocultación

Asimismo, procede citar en relación con la ocultación lo dispuesto en el **artículo 184.2 de la LGT** según el cual concurre ocultación 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."

[...]

Una vez comprobada la realidad del hecho imponible y su cuantificación en el curso del procedimiento de comprobación e investigación y en base a los preceptos anteriores, esta Inspección considera que ha existido ocultación de datos a la Administración tributaria, ya que el obligado tributario **no incluye** en sus autoliquidaciones de IRPF las cantidades correspondientes tanto a la actividad simulada, y además imputa de forma errónea la pensión compensatoria, siendo la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción superior al 10%.

Con todo, y para finalizar lo anterior, hay que recordar como la ocultación se define en el artículo 4 del RD 2063/2004 del Reglamento sancionador:

"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, de requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor."

En este sentido, la infracción cometida se considerará como GRAVE, no obstante,

-La infracción cometida en los periodos 2017, 2018, 2019, es MUY GRAVE, al establecer el apartado 4 del artículo 191 de la LGT :

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

A este respecto, la LGT en su artículo 184 dispone lo siguiente:

Artículo 184. Calificación de las infracciones tributarias

(...)

3. A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos:

(...)

c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona."

En cuanto a la acreditación de la concurrencia de la circunstancia recogida en el apartado c) del artículo 184.3 de la LGT cabe destacar lo siguiente:

La existencia de la simulación, como agente propiciador de la liquidación, se fundamenta en la valoración conjunta de los numerosos elementos indiciarios de prueba que se analizan uno a uno para llegar a la conclusión, aplicando la prueba de presunciones, de que el obligado tributario D. Carlos Daniel canalizó a través de la entidad KOGGE 1400 SL los rendimientos de la actividad económica que desarrollaba, de tal forma que la interposición de la sociedad carecía de un motivo económico válido, con las consecuencias fiscales que tal consideración determina sobre la deuda tributaria y la infracción.

Los supuestos determinantes de dicha calificación en cada uno de los periodos precitados se detallan a continuación:

	PERIODO 2017	PERIODO 2018	PERIODO 2019
% incidencia ocultación	100%	100%	100%
Utilización de personas o entidades interpuestas	Si	Si	Si
Medios fraudulentos	Si	Si	Si
BASE SANCIÓN	85.882,70	76.293,11	93.460,92

En este punto es importante señalar lo que establece el párrafo segundo del apartado primero del artículo 9 del RGST:

"Cuando concurren más de una de las circunstancias determinantes de la calificación de la infracción, se tomará en consideración la que determine una mayor gravedad de la conducta"

Síguenos en...

De acuerdo con todo lo anterior la calificación de la infracción, que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 184.1 de la LGT anteriormente transcrito debe ser unitaria, es MUY GRAVE.

El citado apartado 4 del artículo 191 de la LGT establece que:

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

Contra lo sostenido en la demanda la resolución sancionadora se encuentra debidamente motivada en lo que se refiere a la concurrencia de las circunstancias que permiten calificar la infracción como muy grave, en los términos del artículo 184.3 letra c de la LGT al haber sido acreditada la concurrencia de medios fraudulentos en la comisión de la infracción.

Como decíamos en nuestra sentencia n.º 94/2024, de 5 de febrero de 2024, 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.

En punto a la motivación, la resolución debe considerarse suficientemente motivada al decir que en este caso el recurrente ha interpuesto la sociedad para aparentar una prestación de servicios inexistente y no declarar la obtención de las rentas.

En cuanto al cálculo del porcentaje del perjuicio económico en la sanción, refiere el recurrente que la STS de 11 de abril de 2023, recurso 7272/2021, señala que, para la determinación del porcentaje del perjuicio económico en la graduación de las sanciones tributarias según el art. 187.1.b) de la LGT, hay que tener en cuenta la cuota líquida y no la cuota diferencial, descontando así el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta.

Uno de los criterios de graduación de la sanción, según el art. 187 de la LGT, es el perjuicio económico para la Hacienda Pública. El art. 187.1.b) señala:

«El perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre: 1.º La base de la sanción; y

2.º La cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida.

Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes:

Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por ciento e inferior o igual al 25 por ciento, el incremento será de 10 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento, el incremento será de 15 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por ciento e inferior o igual al 75 por ciento, el incremento será de 20 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por ciento, el incremento será de 25 puntos porcentuales».

Sobre este artículo, el Tribunal Supremo ha fijado la siguiente doctrina en la sentencia de 11 de abril de 2023, recurso 7272/2021:

«QUINTO. - Jurisprudencia que se establece.

La pregunta formulada en el auto de admisión nos interroga en estos términos:

"[...] Determinar, a los efectos de calcular el porcentaje de perjuicio económico para la graduación de sanciones previsto en el artículo 187.1.b) LGT , qué parámetro -cuota líquida o cuota diferencial- debe emplearse como denominador, definido legalmente como la "cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación", cuando el importe de ambas cuotas sea diferente [...]"

A ella debemos responder lo siguiente:

1) A efectos de calcular el perjuicio económico para la graduación de sanciones previsto en el artículo 187.1.b) LGT , debe utilizarse el concepto de cuota líquida, o sea, el que tome en consideración, como parte de la deuda satisfecha, el importe de los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados.

2) No existe un concepto legal autónomo de qué sea el perjuicio económico, a efectos sancionadores (art. 187.2 LGT), que no tenga en cuenta el verdadero y real daño pecuniario ocasionado a la Hacienda pública, tomando en consideración el conjunto de obligaciones satisfechas, aun cuando no lo hayan sido en la autoliquidación del impuesto.

3) En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, los pagos fraccionados efectuados legalmente han de tenerse en cuenta, como parte integrante de la deuda tributaria, a los efectos de la determinación exacta del perjuicio económico como circunstancia agravante de la sanción, al margen de las consecuencias que procedieran, en su caso, en relación con los incumplimientos de tal deber».

En el presente caso, la Inspección utilizó los siguientes parámetros en el cálculo del importe de la sanción:

- Base de la sanción: 85.882,70 euros (2017), 76.293,11 (2018) y 93.460,92 (2019) -según el art. 191.1 de la LGT, es la cantidad dejada de ingresar en las autoliquidaciones como consecuencia de la comisión de la infracción-.

- Cuantía que debería haberse ingresado: 85.882,70 ,76.293,11 y 93.460,92 -.

- % Perjuicio económico: 100% y 100% (como relación entre los dos parámetros anteriores).

Los cálculos que realiza el recurrente son:

2017 2018 2019

Cuota IRPF (1)

85.882,70 76.293,11 93.460,92

Cuota IS (2)

48.514,09 37.896,43 47.488,82

Base sanción (3) = (1) - (2)

37.368,61 38.396,68 45.972,10

Cuota líquida IRPF (4)

166.930,73 144.155,49 161.679,64

Perjuicio económico (3)/(4)

22,39% 26,64% 28,43%

Lo que supondría el incremento de la sanción en 10 y 15 puntos porcentuales y no en 25.

Según la citada sentencia, este perjuicio económico debe tomar en consideración, como parte de la deuda satisfecha, el importe de las retenciones y pagos a cuenta (83.774,38 euros, 82.998,34 euros y 83.369,58 euros), cosa que el órgano de inspección no ha hecho, con lo que el porcentaje del perjuicio económico sería inferior al establecido.

Por tanto, señalando que, en los supuestos de tributos con pagos a cuenta o retenciones, será la «cuota líquida» descrita en el art. 56.5 de la LGT, la que constará en el denominador que debe ser tenido en cuenta al aplicar el criterio de graduación del art. 187.1.b) LGT, a este criterio debe atenderse la nueva liquidación de la sanción.

Recapitulando, en este caso en que se apreció y se confirma la existencia de simulación, habrá de fijarse la base de la sanción de acuerdo con el criterio del perjuicio neto, y teniendo en cuenta el criterio interpretativo de la STS antes mencionada a la hora de calcular el porcentaje de perjuicio económico, así como lo señalado en fundamentos anteriores acerca de la exclusión en la base de la sanción del importe correspondiente a la regularización de la reducción por pensión compensatoria.

SÉPTIMO. - Sobre las costas.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, no procede imponer las costas causadas en este proceso dada la estimación parcial del mismo.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación.

FALLAMOS

Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Carlos Daniel, representado por el Procurador don Jorge Deleito García, contra las resoluciones administrativas a que hace referencia el Fundamento de Derecho Primero de la presente resolución, que anulamos, con el alcance indicado en los Fundamentos Jurídicos Quinto y Sexto, desestimando los restantes pedimentos.

Sin condena en costas.

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

Síguenos en...



interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

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...

