



Roj: **STS 6020/2012** - ECLI: **ES:TS:2012:6020**

Id Cendoj: **28079130022012101035**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **26/09/2012**

Nº de Recurso: **5861/2009**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **MANUEL VICENTE GARZON HERRERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CLM 3266/2009,**
STS 6020/2012

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintiséis de Septiembre de dos mil doce.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso de Casación Ordinario interpuesto, por la entidad mercantil **Aragu, S.A.**, representada por el Procurador D. Federico Olivares de Santiago, bajo la dirección de Letrado, y, estando promovido contra la sentencia de 16 de julio de 2009 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Albacete, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en el Recurso Contencioso Administrativo número 517/05, en cuya casación aparece como parte recurrida, **la Administración General del Estado**, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Albacete, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, con fecha 16 de julio de 2009, y en el recurso antes referenciado, dictó sentencia con la siguiente parte dispositiva: "**FALLAMOS:** 1º.- Desestimamos el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto. 2º.- Declaramos ajustada a derechos las resoluciones administrativas recurridas. 3º.- No hacemos imposición de las costas procesales. "

SEGUNDO.- Contra la anterior sentencia, el Procurador D. Federico Olivares de Santiago, en nombre y representación de la entidad mercantil Aragu, S.A. interpone Recurso de Casación en base a los siguientes motivos: "Primero.- Al amparo del apartado d) del artículo 88.1 LJCA, por vulnerar la sentencia de instancia el artículo 5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la Norma 8ª de la parte 5ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, el artículo 29.2 d) de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, y los artículos 1255, 1261, 1274, 1277 y 1281 a 1289 del Código Civil, todos ellos en relación con el incremento de la base imponible propuesto derivado de la incorrecta calificación jurídica del contrato de compraventa suscrito por esta parte. Segundo.- Al amparo del apartado d) del artículo 88.1 LJCA, por vulnerar la sentencia de instancia los artículos 25 y 118 de la Ley 230/1963, General Tributaria, y el artículo 386 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en relación con la incorrecta aplicación de la **simulación** relativa al contrato de compraventa de acciones suscrito por mi representada. Tercero.- Al amparo del apartado d) del artículo 88.1 LJCA, por infracción del principio del derecho que obliga al juzgador a apreciar la prueba sujetándose a las reglas de la sana crítica, en relación con los artículos 9.3 y 24.1 de la Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978, 1214 del Código Civil y 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, motivo casacional reconocido por la Jurisprudencia de ese Alto Tribunal en relación con la valoración de la prueba. Cuarto.- Al amparo de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional, por infracción de lo dispuesto en los artículos 52 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre,



General Tributaria, en relación con la determinación del rendimiento , 114 y 116 de la Ley 230/1963 , General Tributaria, y 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en relación con la carga de la prueba, así como el artículo 5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , en cuanto a la presunción de onerosidad respecto de la operación de compraventa realizada por mi representada." Termina suplicando de la Sala se case y anule la sentencia recurrida.

TERCERO.- Acordado señalar día para el fallo en la presente casación cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 12 de septiembre de 2012, en cuya fecha tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna, mediante este Recurso de Casación, interpuesto por el Procurador D. Federico Olivares de Santiago, actuando en nombre y representación de la entidad mercantil "Aragu, S.A.", la sentencia de 16 de julio de 2009, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Albacete, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, por la que se desestimó el Recurso Contencioso-Administrativo número 517/05 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por quien hoy es recurrente en casación contra las resoluciones de fecha 28 de marzo de 2005 del TEAR que desestimaron las reclamaciones económico administrativas 19-195.2003 y 19-196.2003 contra el acuerdo de liquidación provisional derivado del acta de disconformidad A02 nº 70641472, incoada a la entidad Aragu, S.A. por el concepto de impuesto de sociedades, ejercicio 2000, de la que resulta una base imponible comprobada negativa de 105.659.555 ptas. La liquidación determinaba una cuota a devolver de -4.659.555 ptas., importe a que ascienden las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio, equivalentes a 29.793,51 euros. Las modificaciones de la base imponible negativa declarada respondían a los siguientes conceptos e importes: provisión proyecto Alma Omega (4.540.391 ptas.), provisión Granja Señoría de Molina (15.266.830 ptas.), venta de participaciones en Fertinatura (127.640.134 ptas.). Asimismo se desestimaba la reclamación contra el acta de Inspección, firmada en disconformidad nº A1960003020000267 e importe de 79.442,10 euros de sanción por infracción contemplada en el art. 79 d) de la LGT por entender que no existía ningún tipo de culpabilidad.

La sentencia de instancia desestimó el recurso y no conforme con ella la entidad demandante interpone el Recurso de Casación que decidimos.

Es muy importante poner de relieve que el recurrente no solicitó el recibimiento del proceso a prueba, razón por la cual el recurso contencioso carece de período probatorio y el tribunal de instancia no practicó, ni valoró, prueba alguna celebrada en el proceso.

SEGUNDO.- La sentencia de instancia, cuyo contenido y valoraciones compartimos íntegramente, tiene el siguiente contenido: "F. J. Segundo.- Con objeto de perfilar adecuadamente la cuestión litigiosa debemos centrarnos exclusivamente, porque así lo ha querido la parte al interponer el recurso, en la deducción de la base imponible negativa del ejercicio del 2000, que la Administración Tributaria considera improcedente, de la pérdida producida por la venta de las participaciones que Aragu S.A. tenía en Fertinatura S.L. realizada a Safuen S.L. en virtud de contrato privado de 30-10-2000, con las consiguientes consecuencias sancionadoras, dejando incólumes el resto de pronunciamientos de las resoluciones en cuanto a devoluciones e improcedencia de deducción de la base de provisiones por operaciones realizadas con otras sociedades.

F. J. Tercero.- La clave del asunto se centra en determinar la valoración de las participaciones sociales transmitidas a Safuen S.L. A los fines pretendidos existen diversos métodos y procedimientos de valoración. Así en los casos de transmisión de participaciones sociales autorizadas por la sociedad, su valoración será la convenida por las partes en aplicación del artículo 29 de la LSRL , o en su caso por lo dispuesto en el artículo 29.2.d), 2º párrafo de la misma norma , por el valor razonable que determine el auditor designado por los administradores.

Es en los demás casos regulados en los artículos 13,14 y 15 de la ley , separación de socios profesionales, exclusión de socios profesionales, transmisiones forzosa inter-vivos (embargos, liquidación de comunidad de gananciales, etc.), y mortis- causa, si no existe acuerdo, la ley contempla la previsión de que en el contrato social se <<establezcan libremente criterios de valoración o cálculo con arreglo a las cuales haya de fijarse la cuota de liquidación que corresponda a las participaciones del socio profesional excluido, así como en los casos de transmisión mortis causa y forzosa cuando proceda>>.

Procede realizar varias consideraciones: la presunta libertad que otorga el legislador para la fijación de criterios de valoración o cálculo para la determinación de la cuota de liquidación, entendemos no puede sustraerse



a las disposiciones generales establecidas tanto para las sociedades anónimas, como para las sociedades limitadas.

Tampoco se podrá, <<fijar estatutariamente>> métodos y criterios de valoración que otorguen una cuota inferior al valor en balance de la sociedad, especialmente en casos en los que podría ser obligatoria la transmisión, ya que podrían ser considerados, por los socios o herederos, injustos.

Por tanto, parece más razonable que fijar un criterio valorativo que pudiese dar lugar a diferentes interpretaciones, determinar en los estatutos qué garantías debe cumplir la valoración o la cualificación de quien realiza la valoración, y cómo se le elige, ya que fijar un criterio que deba aplicarse dentro de 10 ó 20 años puede llevar a controversias, e incluso contradecir futuras regulaciones normativas.

En caso contrario, y no existiendo estos acuerdos estatutarios, ante la valoración de las acciones o participaciones sociales de una sociedad anónima o limitada, no cotizada, en casos de separación o exclusión de socios y transmisiones forzosas o mortis causas, en la que no existe acuerdo sobre el valor razonable de las mismas o sobre la persona o personas que hayan de valorarlas y el procedimiento a seguir para su valoración, estas acciones o participaciones serán valoradas por un auditor de cuentas, distinto al de la sociedad, designado por el registrador mercantil del domicilio social a solicitud de la sociedad o de cualquiera de los socios titulares de las participaciones que hayan de ser valoradas tal y como se establece en el Real Decreto legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el TRLSA y en el art. 100 de la LSRL, en la redacción dada por la disposición adicional novena y décima de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre.

El auditor de cuentas designado por el registrador mercantil, acudirá para realizar la valoración a la Norma Técnica de Elaboración de Informe Especial sobre Valoración de Acciones aprobada por Resolución del presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 23 de octubre de 1991 (BOICAC. nº 7), para sociedades anónimas que a falta de norma técnica para sociedades de responsabilidad limitada, será aplicable a estas últimas, según la consulta nº 2 del BOICAC número 32.

Los métodos de valoración utilizados por el auditor han de ser, en cada caso, adecuados a las circunstancias y contexto en que se trate tal valoración, no fijando ningún método específico y sólo a efectos orientativos, como podía ser el método de determinación del valor del activo neto real, valor de capitalización de resultados y valor actual de flujos monetarios netos, método de la Unión de Expertos Contables Europeos.

Pero lo más importante es analizar las normas para que, cumpliéndola rigurosamente, puedan obtenerse los mejores resultados que el legislador ha puesto a disposición, en este caso, de las sociedades profesionales.

Recordemos que el artículo 16-1 de la Ley 2/2007 de sociedades profesionales, contempla la posibilidad de recoger libremente en el contrato social <<los criterios de valoración o cálculo para definir la cuota de liquidación", y en el artículo 100-1 de la Ley 2/95, de 23 de marzo L.S.R.L., se contempla '... a falta de acuerdo sobre el valor razonable de las participaciones sociales o personas que hayan de valorarlas y el procedimiento a seguir para la valoración...', las participaciones serán valoradas por un auditor de cuentas distinto al de la sociedad...>>.

Por lo tanto, la ley contempla y admite la <<libertad>> de los socios profesionales en este caso, para incluir en los estatutos un procedimiento de valoración técnico y el de nombrar a persona o personas que hayan de valorar las participaciones sociales, como puede ser un/os auditor/es de cuentas o, para mayor garantía una sociedad profesional de peritos auditores, que garantizarán los derechos e intereses de todos los socios en el momento de su separación, exclusión, transmisión inter-vivos forzosa o mortis-causa, y por ende, los intereses de la sociedad, los cuales a petición de los administradores, pueden incluso valorar las participaciones con anterioridad a la separación o exclusión del socio.

En este caso la Inspección a la hora de determinar el precio de las acciones transmitidas se ha fijado en el valor teórico de dichas acciones según balance (1.408,83 ptas./acción), restando del neto patrimonial los activos ficticios de la empresa y dividiendo el resultado así obtenido entre el número de acciones de la entidad, si bien existe otro método que consiste en restar del activo real el pasivo exigible y dividir el resultado así obtenido entre el número de acciones de la entidad a pesar de lo cual los cálculos no cambiarían. Dicha valoración se apoya en la previsión contenida en las reglas de valoración establecidas por el R.D. 1643/90, de 20 de diciembre que establece: <<Tratándose de valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado figurarán en el balance por su precio de adquisición. No obstante cuando el precio de adquisición sea superior al importe que resulte de aplicar criterios valorativos racionales admitidos en la práctica, se dotará la correspondiente provisión por la diferencia existente. A estos efectos cuando se trate de participaciones en capital se tomará el valor teórico contable que corresponda a dichas participaciones, corregido por el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan den el de la valoración posterior. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del



grupo o asociadas; la dotación de provisiones se realizará atendiendo a la evolución de los fondos propios de la sociedad participada, aunque se trate de valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado>>. Asimismo el art. 12.3 de la Ley 43/95, de 27 de diciembre dispone: <<La deducción en concepto de dotación por depreciación de los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no coticen en un mercado secundario organizado no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el mismo. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en los términos de la legislación mercantil.

Para determinar la diferencia a que se refiere el párrafo anterior, se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente. No serán deducibles las dotaciones correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza la dotación en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, ni las concernientes a valores representativos del capital social del propio sujeto pasivo>>.

La actora considera que la Inspección no ha sido suficientemente rigurosa a la hora de determinar el valor teórico contable de las acciones vendidas al no haber deducido de la valoración determinados activos ficticios que no representan valor de realización y determinadas cuentas de ordenación. En definitiva, y como no podía de ser de otro modo, al existir un fundamento legal se acusa de falta de rigor a la actuación inspectora cuando tanto en el acta como en los informes ampliatorios se explica el método seguido y las regularizaciones realizadas tanto en el activo como en el pasivo para llegar a una estimación en el precio de las acciones de 994,61 euros, frente al valor teórico según balance de 1.408,83 ptas. por acción. Al haberse vendido las acciones a 1 peseta por título la sociedad contabilizó una pérdida de 182.018.539 ptas. cuando en realidad y según los cálculos de la Inspección deberían haber sido tan solo 54.378.405 ptas.

Frente a la motivación de la valoración realizada por la Inspección la parte trata de ampararse en un precio de venta establecido en un contrato privado de compraventa que no hace prueba frente a terceros conforme a lo previsto en el art. 1227 del C. civil y que contradice las normas contables de valoración de las acciones. Por lo demás, ni tan siquiera se ha ofrecido por la parte una prueba idónea, como sería una pericial contable o el informe de un auditor de cuentas que avalase la valoración que patrocina. Al final de su argumentación y alegato defensivo se cuestionan los cálculos de la Inspección en dos aspectos: en el balance de Fertinatura S.L. aparece registrada como una partida del activo inmaterial la suma de 25.400.000 ptas. como gastos incurridos por Aragu S.L. en el desarrollo de un proyecto de investigación que no cumplen los requisitos exigidos por la resolución de 21 de enero de 1992 por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para ser considerado como verdadero activo y por consiguiente debería detraerse del mismo; de igual modo se considera que no debe figurar en el activo un crédito que Fertinatura S.L. tiene contra la entidad Granja El Señorío de Molina SAL por importe de 1.219.316,29 euros que tiene un nulo valor por encontrarse la sociedad deudora abocada a una quiebra segura sin posibilidad alguna de recobro de dicha cantidad.

Con relación a los gastos de investigación ninguna prueba existe de que se trate de un proyecto inviable o irrealizable. La sociedad reconoce su amortización en una cantidad próxima a los 8 millones de pesetas y según la contabilidad del año 2000 la sociedad ha ido amortizándolos según su estado de depreciación. Como indica la Inspección, en el año 2001 la sociedad no ha realizado ninguna anotación en esta partida que pudiera determinar que carecían de valor en el momento de la enajenación de las acciones.

El mismo juicio negativo cabe emitir respecto de la pretensión de nulo valor de realización del crédito que la sociedad Fertinatura S.L. ostenta frente a la sociedad Granja el Señorío de Molina SAL. Si bien consta que esta última primeramente fue declarada en estado de suspensión de pagos, pasando más tarde a una situación de quiebra esto no significa la pérdida absoluta de los derechos de crédito de sus acreedores. El déficit patrimonial de la quebrada era tan solo de 8.381.873 ptas.. Fertinatura S.L. figura en la lista de acreedores por una suma de 1.219.316,29 euros y no se ha justificado que no haya conseguido cobrar nada de su crédito de la liquidación de la sociedad que se haya podido llevar a cabo con un activo patrimonial de 895.397.440 ptas. No se justifica que ese crédito haya sido objeto de remisión o quita en la correspondiente Junta de Acreedores, ni tampoco consta ninguna dotación o provisión por una posible insolvencia de aquella mercantil que hiciera pensar en la frustración del crédito.

En definitiva, y conforme a lo previsto en el art. 114 de la LGT la actora no ha aportado ningún dato ni prueba fiable para contradecir los informes y valoraciones realizados por la Administración Tributaria.

F. J. Cuarto.- Una vez determinado el valor de las participaciones transmitidas la cuestión que debemos abordar a continuación es la de si a la vista del precio puramente simbólico por el que se ha efectuado la transmisión con relación al que se considera real, esta sustancial diferencia no encubre en realidad que bajo la apariencia



del contrato privado de compraventa de acciones de fecha 30-10-2000, se disimule una auténtica donación, dando lugar a la figura de la **simulación** relativa.

Para decidir esta cuestión conviene recordar que «la esencia de la **simulación** radica en la divergencia entre la causa real y la declarada», y que aquélla 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) (RJ 2005, 8361) , FD Quinto], supuesto al que se refiere el art. 1276 del Código Civil (LEG 1889, 27) (en adelante, CC). En el ámbito tributario, la **simulación** se introdujo expresamente en el art. 25 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (RCL 1963, 2490) , General Tributaria (L.G.T.), en su redacción dada por la Ley 25/1995 (RCL 1995, 2178 y 2787) (aplicable al supuesto de autos), precepto en virtud del cual «[e]l tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los efectos que pudieran afectar a su validez»; y en la actualidad se recoge en el art. 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , que establece que «[e]n los actos o negocios en los que exista **simulación** , el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes» (apartado 1), que «[l]a 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 «[e]n 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).

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 (LEG 1889, 27) », 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].

En todo caso, aunque igualmente conocido, resulta necesario subrayar que, «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) [RJ 2005, 8361] , 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. (RCL 1963, 2490) (actuales 105 y ss. de la Ley 58/2003 [RCL 2003, 2945]).

Por tanto, la **simulación** o el negocio jurídico simulado tiene «un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia», y, según tiene establecido esta Sección, 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 el mismo sentido, la Sala Primera de este Alto Tribunal viene afirmando que «la calificación de un contrato es función que compete al Tribunal de instancia y que debe ser respetada en casación, a no ser que sea ilógica, absurda o vulnere las normas de hermenéutica contractual» [Sentencia de la Sala de lo Civil de 11 de octubre de 2006 (LA LEY 112200/2006) (rec. cas. núm. 4596/1999), FD Segundo], o, dicho de otro modo, cuando «manifiestamente han sido vulneradas las normas interpretativas o los resultados obtenidos pugnan con el recto criterio» [Sentencia de la Sala Primera de 10 de abril de 1981 [RJ 1981, 1532] , FD 3]. En el mismo sentido, se han pronunciado, entre muchas otras, las Sentencias de la Sala de lo Civil de este Tribunal de 21 de julio de 2003 (LA LEY 10062/2004) (rec. cas. núm. 3937/1997, FD Tercero) (RJ 2003, 5850); de 25 de septiembre de 2003 (LA LEY 10325/2004) (rec. cas. núm. 4123/1997) (RJ 2003, 7004) , FD Tercero; de 11 de mayo de 2004 (LA LEY 13096/2004) (rec. cas. núm. 2739/1999) (RJ 2004, 3499) , FD Primero A); y de 29 de mayo de 2008 (LA LEY 61753/2008) (rec. cas. núm. 1048/2001) , FD Tercero.

Como señaló la Sala en la SAN de precedente cita de 20 de abril de 2002 (JT 2002, 1300) «para que exista **simulación** relativa, ya afecte a la causa del contrato..., ya a los sujetos o al contenido del mismo, sería preciso 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.

«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').

Las actuaciones de la recurrente, mediante la configuración formal y externa de las cesiones de crédito - formalidad en muchas ocasiones no respetada-, conducen a la Sala a la expresada conclusión de la **simulación** relativa, debiendo aflorar como auténtico contrato el de la cesión retribuida de capitales cuya causa no era otra que la obtención de una rentabilidad por la imposición de un capital, con todas las consecuencias de ello derivadas para el ejercicio regularizado expuestas por la Inspección, confirmadas por el TEAC y que la Sala ratifica. Más en concreto, puede aceptarse la denominación o caracterización propuesta por la Administración de denominación de contrato innominado, atípico, oneroso y conmutativo cuya causa real no era otra que la obtención de una utilidad por la imposición de un capital que tiene claramente la consideración de rendimiento de capital mobiliario".

En el presente caso la Administración Tributaria ha justificado razonablemente la valoración de las acciones que se transmiten de acuerdo con criterios que tienen apoyo legal; por el contrario la actora no consigue el convencimiento de que el precio concertado fuese real. A pesar de calificarse el contrato como compraventa de participaciones se estipula el precio de una peseta por acción. Se ha tratado de justificar el simbolismo del precio en la estipulación tercera del contrato donde se pacta que la sociedad compradora se compromete a realizar todos los esfuerzos que fueran necesarios para el mantenimiento de los puestos de trabajo, dotar a la sociedad de una sólida estructura financiera que le permita a la sociedad afrontar los pagos vencidos y los pendientes de vencer así como cumplir los compromisos adquiridos por la mercantil Fertimolina S.A. y con GHESA Ingeniería y Tecnología S.A., liberando de esa carga a la sociedad cuyas acciones se transmiten. Estos compromisos tienen sin duda un importante componente económico mucho más significativo que el del importe del precio, influyendo en que sea tan bajo por cuanto libera a la sociedad y al grupo de afrontar importantes cargas sociales y financieras.

Sin embargo el argumento resulta rechazable por diversas razones: 1º Se habla de realizar un esfuerzo por la adquirente que no se traduce en obligación formal al no cuantificarse las cargas y compromisos ni subrogarse en ellas el comprador. Existe una absoluta indeterminación en el importe de esas cargas, incumplándose de esta manera lo previsto en el art. 1449 del C. civil según el cual "el señalamiento del precio no podrá nunca dejarse al arbitrio de uno de los contratantes"; 2º No se da el consentimiento por parte de los acreedores en el cambio del deudor para que opere la novación subjetiva de acuerdo con lo previsto en el art. 1.205 del C. Civil ; 3º Las obligaciones de las que se habla resultan indeterminadas, como, por ejemplo, las relativas a la dotación de una sólida estructura financiera.

En definitiva, el único precio cierto es el de 128.461 ptas. frente al valor real de las participaciones de 127.768.595 ptas. con lo cual se demuestra que el valor de las prestaciones recíprocas pactadas en el contrato no es equivalente y el resultado es que se produce un enriquecimiento significativo del comprador al adquirir las acciones por un precio simbólico, provocando de esta manera un empobrecimiento del vendedor.



Con independencia de la motivación que llevó a las partes a la celebración del contrato lo cierto y verdad es que el obligado tributario entrega una cosa a cambio de contraprestación de precio muy inferior, lo que implica también una causa de liberalidad ya que de acuerdo con el art. 619 del C. civil también es donación aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado.

La conclusión es que de acuerdo con lo previsto en el art. 14 de la Ley 43/95 del impuesto de Sociedades no deben tener la consideración de gastos fiscalmente deducibles los donativos y liberalidades de manera que de acuerdo con lo dispuesto en el art. 10 de la mencionada disposición el resultado contable del ejercicio de 2000 debe corregirse aplicando los preceptos de la Ley que según el precepto ya señalado no considera deducibles los donativos y liberalidades.

En consecuencia, deben desestimarse los dos primeros motivos del recurso que se han articulado.

F. J. Quinto.- Por último se alega la falta de culpabilidad con el fin de obtener la anulación de la sanción impuesta.

La infracción cometida consiste en - art. 79 d) de la LGT -: <<Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuestos a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras propias o de terceros>>, dentro de la que se subsume la conducta denunciada de aplicar deducciones fiscalmente no admisibles. Es indiscutible, que en este tipo específico de infracción tributaria grave se encuentra la declaración de pérdidas (es más técnico decir bases imponible negativas) inexistentes o excesivas, susceptibles de ser compensadas a efectos del Impuesto sobre Sociedades, con bases imponibles positivas de ejercicios futuros.

Ciertamente, nos hallamos ante una infracción tributaria grave, compleja, porque consta de dos infracciones, la primera consistente en la declaración no veraz o incorrecta fiscalmente de las pérdidas o mejor bases imponibles negativas, que «per se» no produce en ese momento perjuicio al Tesoro Público, y que incluso pudiera no producirlos en el futuro en su totalidad o en parte, si el sujeto pasivo no obtuviere ulteriormente bases imponibles positivas, pero que, en caso contrario, sí puede producirlo en el futuro; esta infracción grave se sanciona con una multa pecuniaria del 10% de la base negativa incorrecta, y lo dispuso así la Ley 10/1985, de 26 de abril, porque en ese momento no existe deuda tributaria ocultada. Además, existe otra infracción tributaria posterior, que consume los efectos de la primera, consistente en la compensación posterior de las bases imponibles negativas incorrectas, que sí produce la disminución de la cuota del Impuesto sobre Sociedades, y que por ello se sanciona mediante la aplicación de los porcentajes propios de las infracciones tributarias graves, deduciéndose de esta sanción, la impuesta con anterioridad o sea la del 10%. Esta deducción no fue contemplada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, por imperfección técnica, pero sí fue corregida por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

De entrada la actora no ha cuestionado la improcedente deducción de provisiones efectuadas para el Proyecto Alfa Omega y la sociedad Granja Señorío de Molina, sino tan solo la valoración de las participaciones vendidas a través del contrato de fecha 30- 10-2000 de modo que con respecto de dichas dotaciones no existía fundamento legal ni interpretación razonable de la norma, incumpliendo de esta manera los requisitos exigidos por el art. 12 de la Ley 43/95.

En cuanto al precio fijado en la compraventa de acciones de Fertinatura S.L. hemos calificado la operación como **simulación** relativa a la vista del simbólico precio fijado en aquel negocio. Si bien su fijación no está exenta de dificultades técnicas, lo que resulta incuestionable es que no existe prueba que realce y apoye el precio estipulado. Por mucho que se ampare en las dificultades económicas, técnicas o de solvencia de la sociedad, estas razones no justifican en modo alguno un precio tan insignificante de modo que la sociedad ha descuidado sus obligaciones mercantiles, sociales y contables defraudando esos intereses. A todo ello debe añadirse el ardid empleado de recurrir a una figura contractual aparente, que es la compraventa, la cual encubre la voluntad real descubierta de una donación, obteniendo como consecuencia de ello un indudable beneficio fiscal como es aumentar las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios futuros, entrañando todo ello una maquinación de ocultación que despeja cualquier duda sobre la inexistencia de buena fe que guió la instrumentación jurídica ideada.

En consecuencia, la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, en tal sentido el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (Sentencias del Tribunal Supremo, entre otras, de 28 de febrero de 1996 [RJ 1996, 1764] y 6 de julio de 1995 [RJ 1995, 5796]) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable. Por ello el principio de



culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterio de interpretación absolutamente insostenibles.

En este caso y a la vista de las pruebas aportadas el precio pactado debe calificarse de irrisorio y sin justificación que lo avalase, habiéndose ocultado el real a través de la **simulación** llevada a término.

En consecuencia debe desestimarse también este último motivo."

TERCERO.- Lo anteriormente dicho conduce a la íntegra desestimación del recurso, pues la entidad recurrente no hace en casación sino reiterar los motivos esgrimidos en la instancia y que fueron rechazados por la sentencia, con razonamientos y deducciones (a partir de los datos obrantes en el expediente) atinados, ponderados y ajustados a derecho.

Nada necesita añadir la sentencia, salvo algunas precisiones derivadas del Recurso de Casación.

La primera de ellas es la de que el Recurso de Casación contra la sanción es inadmisibile, pues su cuantía no alcanza los límites que establece el artículo 86 de la Ley Jurisdiccional, salvo, naturalmente, las modificaciones que de su importe se derivaron por una modificación de la liquidación, lo que, por otra parte, y como hemos enunciado, no tiene lugar.

La segunda es la de que difícilmente pueden haber sido infringidos los preceptos probatorios que el recurrente cita si se tiene presente que el proceso no ha sido recibido a prueba, ni se ha practicado prueba alguna a instancia del Tribunal.

La tercera es la de que el principio del artículo 1277 del Código Civil sobre la presunción de causa en los negocios jurídicos, siendo cierto, no se puede elevar a un apotegma frente a los terceros que no intervienen en el negocio.

La cuestión tiene una superlativa importancia, pues las declaraciones de estos, las partes, carecen de ese valor apodíctico que el recurrente les otorga, y quedan sometidas a los principios generales probatorios de todos los hechos que se traen al proceso.

Desde esa perspectiva la prueba cumplida y acabada del precio de las "acciones controvertidas" correspondía al recurrente, sobre todo si el precio fijado no se ajusta a los parámetros legalmente fijados.

La cuarta precisión es que la prueba no practicada era claramente relevante y necesaria si se tiene presente que las alegaciones del recurrente ya habían sido rechazadas por los órganos administrativos.

Otra precisión adicional es la de que la interpretación de los contratos es facultad del tribunal de instancia, que sólo puede ser anulada cuando concurren circunstancias específicas en dicha valoración, que en este caso no se dan, pues, como hemos dicho, compartimos el razonamiento y valoración del tribunal de instancia.

CUARTO.- Lo dicho comporta la desestimación del Recurso de Casación, con expresa imposición de las costas causadas a la entidad recurrente que no podrán exceder de 6.000 euros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso de Casación interpuesto por la entidad mercantil "**Aragu, S.A.**", representada por el Procurador D. Federico Olivares de Santiago, contra la sentencia de 16 de julio de 2009, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Albacete, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha. Todo ello con expresa imposición de las costas causadas al recurrente que no podrán exceder de 6.000 euros.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Oscar Gonzalez Gonzalez D. Manuel Martin Timon **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma **CERTIFICO.**