

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093079

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 161/2024, de 7 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1450/2021

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación relativa. Sociedad interpuesta. Considera la Sala correcta la calificación jurídica que hace la Inspección sobre la concurrencia de simulación relativa, con fundamento en los hechos debidamente constatados a lo largo de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación seguidas al efecto y conforme a la prueba de las presunciones no establecidas en las leyes, no desvirtuada de contrario, ya que de acuerdo con el contrato la sociedad recurrente en los ejercicios comprobados debía prestar servicios de transporte aéreo internacional de viajeros a favor de otra entidad, en su condición de bróker de una compañía aérea de *low cost* de nacionalidad irlandesa, cuando en realidad se trataba de un verdadero contrato de pilotaje con asunción de responsabilidad y los mismos servicios fueron prestados por el socio y administrador y apoderado de la cuenta, donde se efectuaron los ingresos, que era el único empleado que por su aptitud y cualificación profesional como piloto aéreo y capitán de aeronave Boeing 734-800 los podía prestar y sin que la sociedad tuviera infraestructura para poder prestarlos ni añadiera valor alguno sobre tales servicios limitándose a facturarlos. La interposición de una sociedad como mera pantalla para facturar servicios profesionales, en este caso de pilotaje aéreo, en realidad prestados por el socio persona física, que era el único empleado de la sociedad que por sus conocimientos y experiencia podía prestar, sin añadir nada a estos servicios, desde el punto de vista fiscal carece de motivo económico válido y se encamina a eludir los tipos impositivos más altos en el IRPF que el tipo general del Impuesto sobre Sociedades y a la deducción de gastos que no eran fiscalmente deducibles como han puesto de manifiesto las actuaciones inspectoras. Se ha dado una apariencia negocial de que los servicios los prestaba la sociedad y que la persona física era solo un empleado profesional, cuando la realidad era que la sociedad carecía de infraestructura y solo se interpuso para la facturación y cobro de los ingresos generados por los servicios únicamente prestados por la persona física sin añadir a los mismos valor alguno. Por otra parte, no procedía la aplicación de las normas sobre operaciones vinculadas al no discrepar la Inspección del valor económico asignado por las partes vinculadas a los servicios prestados por el socio y empleado, piloto aéreo de profesión y sí procedía la declaración de simulación ante la discrepancia entre la realidad negocial y la que reflejaba el contrato, con independencia de como regularizase la Inspección la situación tributaria de otros pilotos aéreos y sus sociedades.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 16 y 108.

PONENTE:

Doña María Antonia de la Peña Elías.

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGOS LAGUNA
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO
Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ
Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS
Don ANA RUFZ REY

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2021/0032296

Procedimiento Ordinario 1450/2021

Demandante: TOBEK SLL

PROCURADOR Dña. ANA RAYON CASTILLA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA N° 161/2024

RECURSO NÚM.: 1450/2021

PROCURADOR Dña. ANA RAYON CASTILLA

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a 7 de marzo de 2024.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1450-2021, interpuesto por la entidad TOBEK SLL, representado por la Procuradora Dña. ANA RAYON CASTILLA, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de abril de 2021, por la que se resuelven las reclamaciones económico-administrativas número NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades , ejercicios 2012 s 2015, contra el acuerdo de liquidación, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente

administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

Segundo.

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

Tercero.

Estimándose necesario el recibimiento a prueba, y practicadas las mismas, no habiéndose celebrado vista pública, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para votación y fallo el día 5 de marzo de 2024, en cuya fecha ha tenido lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Antonia de Peña Elías.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La representación procesal de la entidad Tobek SLL, parte recurrente, impugna la resolución de 29/04/2021, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de manera acumulada de las reclamaciones económico administrativas números NUM000, NUM001, NUM002 y NUM003 interpuestas contra la liquidación derivada del acta de disconformidad A02/ NUM004 en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2012 a 2015 por importe a devolver de 19.375,16 euros.

En esta resolución se confirma el acto de liquidación impugnado, pues que como estima la Inspección hubo simulación relativa en el hecho imponible gravado, lo que conlleva que las rentas obtenidas por la reclamante de la sociedad Brookfield Aviation International LTD deban imputarse al socio de la primera Don Leandro que fue quien realmente prestó los servicios generadores de tales rentas y solo son deducibles los gastos de explotación relacionados con la sociedad, de asesoría y otros análogos.

De acuerdo con los indicios apreciados por la Inspección y que ya se recogieron en las reclamaciones promovidas por el socio:

Así la sociedad reclamante Tobek SLL carecía de medios materiales para realizar la actividad de transporte aéreo de viajeros y en el contrato se señala que se trabaja con aeronaves Ryanair, de medios humanos distintos del socio y no había otras personas aptas para el desarrollo de esta actividad, en el contrato el socio se identifica como capitán de un Boeing 737-800 para el desempeño de las funciones de piloto a requerimiento del arrendatario.

Por otra parte no se podían aplicar las normas sobre operaciones vinculadas porque no se discute la valoración y tampoco puede excluirse la simulación relativa apreciada aunque la persona física se encuentre identificada al existir el vínculo de racionalidad exigido para las presunciones establecidas por la Inspección y los hechos debidamente constatados.

Hubo simulación relativa y la consiguiente discordancia entre la voluntad querida y la manifestada en el objeto del contrato constituido en realidad por la prestación de servicios como piloto de aeronaves por el socio y no por la sociedad reclamante Tobek SLL, pues se trataba de una sociedad interpuesta para obtener una ventaja fiscal, dejando de tributar por el tipo del IRPF que correspondía a las rentas obtenidas, tributar por el tipo más bajo establecido en el Impuesto sobre Sociedades y permitiendo deducir gastos y cuotas de IVA soportado en sede de la sociedad que no eran deducibles en la sede del socio, esto es de los rendimientos de trabajo del mismo.

Segundo.

La parte recurrente solicita sentencia por la que se anule la resolución recurrida y los actos de los que trae causa por contrarios a derecho y para respaldar esta pretensión alega en síntesis:

A finales de 2011 Don Leandro prestaba servicios como piloto de aeronaves a favor de la entidad arrendataria Brookfield en virtud de un contrato de prestación de servicios de 7/02/2007 de cinco años.

En ese momento España atravesaba una grave crisis económica con 5.693.100 parados que también afectaba al sector aéreo y al propio tiempo este empezó a estar dominado por compañías low cost. Ocupaba un 58% en 2012 y el 29% correspondía a Ryanair por lo que existían mayores posibilidades de trabajar para estas compañías.

La representación de Brookfield hizo a Don Leandro una oferta de contratación, pero tenía que ser a través de una sociedad que estuviera constituida por el piloto, siendo indiferente que la prestación del servicio la hiciera el u otro empleado con cualificación y experiencia, según consta en el contrato era administrador de la sociedad, pero no era empleado ni de Brookfield ni de Ryanair, la sociedad debía cumplir con sus obligaciones fiscales y laborales, era de la cuenta de esta los honorarios a satisfacer para obtener los permisos de acceso a la zona de embarque y demás documentación precisa en este ámbito y la formación con simulador, peligro de choques, gestión de recursos de tripulación, seguridad y practica en línea Brookfield debía pagar a la sociedad los honorarios de los vuelos que se realizasen. Se trataba por todo ello de un contrato de adhesión.

No hubo simulación porque la constitución y utilización de Tobek SLL se debió a una razón económica válida impuesta en el contrato para que pudiera prestar sus servicios el piloto.

El Tribunal Supremo en la sentencia de 17/12/2019, casación 6108/2017, ha considerado que la interposición de una sociedad de profesionales queda amparada por la normativa fiscal siempre que responda a razones económicas válidas y concurre cuando se trata de garantizar la continuidad de la actividad económica como sucedía con el contrato con Brookfield que exigió la constitución de la sociedad desde la que prestar y facturar los servicios como única manera para poder continuar prestando servicios como piloto.

Era el piloto quien salía perjudicado al verse privado de derechos laborales tales como vacaciones retribuidas, indemnización por despido exención del artículo 7p) de la LIRPF.

La Inspección podría tener razón si la sociedad se hubiera constituido antes del contrato, pero se constituyó el 11/05/2012.

Ha tenido que soportar una tributación mayor que si los servicios los hubiera prestado directamente el socio piloto persona física y la constitución de la sociedad fue impuesta por Brookfield que pretendía reducir costes como denunció el SEPLA en septiembre de 2017.

No pudo beneficiarse de la exención del artículo 7p ya citado.

Tampoco puede apreciarse simulación ante la falta absoluta de ocultación siendo consustancial a ella, ya que Brookfield contrató los servicios de Tobek para que quien prestase los servicios fuera el piloto Don Leandro y nada se ocultaba.

No puede haber tampoco simulación ya que la conducta del piloto solo se califica de culpable o negligente y no dolosa como ha interpretado el TS en la sentencia de 13/02/2020, casación 3285/2018.

Debió aplicarse la normativa sobre operaciones vinculadas que fue aplicada en dos casos de pilotos regularizados y no al amparo de la simulación sin sanción o con una sanción leve.

TERCERO.

El Abogado del Estado se opone al recurso y solicita sentencia desestimatoria con imposición de costas a la parte recurrente porque concurren los indicios constatados por la Inspección para apreciar que hubo simulación relativa ante la carencia de medios materiales y personales de la sociedad para prestar los servicios de transporte aéreo de viajeros y se trató una sociedad administrada por el como administrador único y apoderado de las cuentas de Tobek y sus únicos ingresos proceden de los pagos por Brookfield Aviation International Ltd.

Se afirma que se constituyó ante las exigencias contractuales de esta última pero no se ha aportado prueba alguna que desvirtúe las apreciaciones derivadas de los indicios constatados por la Inspección.

No hubo valoración alguna por lo que no resultaba aplicable la normativa de las operaciones vinculadas y el hecho de que figurase el piloto no excluye la simulación apreciada por la Inspección por los indicios que esta constató y que no se han desvirtuado.

Cuarto.

Derivado del acta de disconformidad A02/ NUM004 de 10/10/2018 en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2012 a 2015 cerca de la entidad Tobek SLL como obligada tributaria, el Inspector Regional Adjunto dictó acuerdo de liquidación provisional de 27/11/2018 para regularizar la situación tributaria de la sociedad recurrente con alcance general y con resultado a devolver de 19.375,16 euros, incluyendo 2.080,91 euros de intereses de demora.

La Inspección estimó que existió simulación comercial relativa a los efectos del artículo 16 de la LGT y de acuerdo con la jurisprudencia que recogía, respecto de la prestación de servicios de transporte aéreo internacional de viajeros por Don Leandro a la obligada tributaria cuando la realidad que subyace es que estos mismos servicios fueron prestados por este señor a la sociedad Brookfield Aviation International Ltd y el contrato entre ambas sociedades tenía por objeto contratar los servicios de este señor y no de Tobek durante el periodo de vigencia. Tobek, que carecía de medios materiales y personales para prestar los servicios que facturó solo ha servido de intermediación entre los servicios prestados por el piloto a Brookfield, bróker de Ryanair.

Tobek SLL se constituyó el 11/05/2012, siendo socios de la misma, además de otras dos personas, Don Leandro, administrador único y su mujer Doña Beatriz.

Su objeto social era la prestación de servicios aeronáuticos, bróker aéreo e intermediación y asesoramiento en el sector aeronáutico y estaba dada de alta en los epígrafes del IAE, 742.3 y 753.9 de transporte aéreo internacional de viajeros y de servicios anexos al transporte aéreo nco, respectivamente.

Entre 2012 y 2015 fueron empleados de la entidad el matrimonio citado, con domicilio social en el mismo inmueble en el que se encontraba la vivienda de estos en CALLE000 NUM005, 28050 de Madrid.

Los ingresos corrientes procedían todos de la entidad Brookfield y se ingresaron en una cuenta bancaria de la que era único autorizado Don Leandro

Según el contrato entre Tobek SLL, Don Leandro, como representante de esta y Brookfield Aviation International Ltd, de 15/12/2011, Don Leandro en su condición de capitán de Boeing 734-800 es contratado por Tobek para cumplir lo estipulado con Ryanair, residente en Irlanda, como arrendatario. El servicio de transporte aéreo internacional de viajeros se presta en nombre de Brookfield para Ryanair según las directrices y manual de operaciones de esta como arrendatario.

En este contrato de cinco años de duración desde el 1/06/2012, se establece también la suscripción de un seguro de responsabilidad y la obligación del piloto de esta al día de las directrices y manuales del arrendatario.

En concreto y según la traducción al castellano del citado contrato:

"1.- Términos y condiciones básicos:

(...)

j.- La Sociedad de Servicios se encargará de facilitar al representante de la sociedad (...) para que realice el trabajo, en nombre del contratista, para el Arrendatario a partir de la fecha de inicio.

m.- La Sociedad de Servicios deberá asegurar que el Representante de la Sociedad trabaja de conformidad con las directrices y Manuales de Operaciones del Arrendatario.? (...)

p.- El Contratista se encargará de que el Arrendatario tenga en vigor, en todo momento y con plena vigencia, un seguro de responsabilidad social y de errores profesionales, el cual cubra al Representante de la Sociedad en lo concerniente a los servicios prestados al Arrendatario.

q.- La Sociedad de Servicios es la responsable de proporcionarle al Arrendatario las referencias relativas al trabajo de los diez años anteriores del Representante de la Sociedad a fin de obtener los permisos de acceso a la zona de embarque y otros documentos necesarios s necesarios para trabajar en la aeronave del Arrendatario, según lo determine el Arrendatario"?(...)?r.- En aras de la seguridad, el Piloto Jefe, de conformidad con el Manual de Operaciones del Arrendatario, podrá apartar al representante de la sociedad, con independencia de que se certifique de es apto para volar, de sus funciones tras ocurrir un suceso traumático (...)

2.- Honorarios.

(b) El Arrendatario exige al Representante de la sociedad que se mantenga actualizado en la Formación especificada en los manuales de operaciones del Arrendatario, incluyendo la formación con simulador, formación en el aula, peligro de choques con aves (...)

3.- Programación y posicionamiento del transporte.

(a) La programación se hará de conformidad con la parte A del Manual de Operaciones del Arrendatario. Las bases operativas del representante de la Sociedad serán las que designe el Arrendatario.

(b) El Representante de la Sociedad podrá aprovecharse, según la discrecionalidad del Arrendatario, del transporte fuera del trabajo en la red del Arrendatario para viajar entre el hogar doméstico y las bases con sujeción a las políticas del Arrendatario. (...)

4.- Confidencialidad / Chequeo de drogas.

(c) La Sociedad de Servicios se encargará de que el Representante de la Sociedad, tras el cese del presente contrato, le devuelva al Arrendatario todos los manuales de Operaciones, tarjetas de identidad, otros materiales y pases de seguridad emitidos o recibidos por parte del Arrendatario. A este efecto, el contratista, al objeto de llevar a término todos los pagos pendientes, exigirá la presentación de un certificado de buena conducta debidamente formado por el arrendatario y que sirva como prueba de lo anterior.

(d) El Representante de la Sociedad, en todo momento, deberá estar sujeto a la Política del Arrendatario en lo concerniente al chequeo de Alcohol y Drogas, y acepta someterse a cualquier prueba según lo requiera el arrendatario (...)? (...)

5.- Cese.

En caso de que la Sociedad de Servicios o el Representante de la Sociedad:

a) incurra en cualquier mala conducta grave o cualquier conducta que tienda a deshorrar el nombre del Arrendatario o del Contratista.

c) no mantenga una licencia médica según lo requerido por el Arrendatario.

d) suspenda cualquier prueba de competencia inicial o periódica con simulador o aeronave efectuada por o en nombre del arrendatario (...)"

De acuerdo con el apéndice 1 de dicho contrato, el cargo de D. Leandro es el de capitán de un Boeing 737-800, que desempeñará las funciones de piloto según lo requiera el Arrendatario, de conformidad con los Manuales

y el Sistema de Gestión de la Seguridad del Arrendatario, en sus versiones vigentes (dado que podrán ser modificados, según la discrecionalidad exclusiva del Arrendatario cuando proceda)."

El Sr. Leandro por su parte declaró como rendimientos de trabajo percibidos de Tobek según los correspondientes contratos de trabajo suscritos, de 32.060, 59.280, 53.806 y 54.900 euros en 2012, 2013, 2014 y 2015.

Y como rendimientos de actividades económicas por los mismos periodos por transporte aéreo de viajeros -2.143,47, -3.655,48, 40,94 y 22.905,94 euros.

Los ingresos obtenidos por la sociedad satisfechos por Brookfield fueron de 79.082, 145.550, 131.910 y 118.073 euros en 2012, 2013, 2014 y 2015, respectivamente y se imputaron al piloto.

Se admitieron gastos deducibles por importes en euros en los mismos ejercicios de 1.677,88, 2.952,17, 2.911,27 y 2.944,54, relacionados con la sociedad por constitución, registro, asesoría y análogos

No se admitieron gastos, por resultar ajenos a la sociedad por los mismos periodos impositivos, en las siguientes cantidades en euros: 54.001,33, 118.072,80, 100.329 y 107.229,79.

Quinto.

La simulación a efectos tributarios aparece regulada por el 16 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor:

"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."

Por otro lado la misma Ley en el artículo 13, bajo la rúbrica Calificación, dispone que:

"Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez. "

El estudio de la simulación en el ámbito tributario abordado por la jurisprudencia en el sentido general que se recoge en el fundamento sexto de la sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 29 de junio de 2011, recurso 4499/07, en la que con carácter general y contraponiendo la economía de opción, se afirma:

"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 pasivo posibilidades de actuación, todas igualmente legítimas, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas."

También el fundamento de derecho quinto de la sentencia de 6 de octubre de 2010, recurso 4549/05, dictada por la misma Sección del Alto Tribunal, que enlaza la simulación con la prueba de las presunciones y afirma que:

"en el ámbito tributario, dice el artículo 25 de la LGT 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 normas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados". Lo que quiere decir que si se probase la simulación a efectos fiscales se debe prescindir de la apariencia ficticia o engañosa carente de causa

y urdida con finalidad ajena al negocio que se finge y gravar el hecho que efectivamente hayan realizado las partes. 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 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."

E igualmente la sentencia de 26 de septiembre de 2012, recurso 5861/2009, se refiere a la simulación en los siguientes términos: "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 "[tras el negocio aparente 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 (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, General Tributaria (L.G.T.), en su redacción dada por la Ley 25/1995(aplicable al supuesto de autos), precepto en virtud del cual "[el 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 artículo 16 de la LGT de 2003, 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 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, 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" [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 de la simulación" debe acreditarla la Administración que la alega" (Sentencia antes cit., FD Octavo), en virtud de los arts. 1.214 CC y 114 y ss. L. G.T. (actuales 105 y ss. de la Ley 58/2003).

Recientemente la misma Sección del Alto Tribunal en relación a la simulación afirma en sentencia de 13/11/2023, casación 1876/2022, que para determinar la simulación debe estarse a lo que resulte de la valoración del conjunto negocial conformador de la operación analizada.

En la sentencia de 2/07/2020, casación 1429/2018, el Alto Tribunal interpreta que solo si el negocio responde en su denominación a su verdadera naturaleza jurídica, el intérprete tendría que analizar aplicando el artículo 16 de la LGT, 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

En las de 22/07/2022, casación 1074/2020 y de 23/02/2023, casación 5730/2021, el Tribunal Supremo considera que la facultad otorgada por el artículo 13 de la ley 58/2003 no faculta a la Administración para apreciar simulación, sino que es preciso estar a las características reales del acto, negocio o hecho con trascendencia tributaria regularizado.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 21 de febrero de 2006 asunto C-255/02, emplea el término prácticas abusivas cuando la única finalidad de una operación es la elusión o ventaja fiscal ilegal y afirma:" 74...en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones.

75 Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, como precisó el Abogado General en el punto 89 de sus conclusiones, la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales.

76 Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho comunitario, si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva (véase la sentencia de 21 de julio de 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb, C-515/03, Rec. p. I-0000, apartado 40).

El mismo Tribunal en la sentencia de 21 de febrero de 2008, señala: 58 " Para apreciar si tales operaciones pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar, primero, si el resultado que se persigue es una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a uno o varios objetivos de la Sexta Directiva y, seguidamente, si constituyó la finalidad esencial de la solución contractual adoptada."

Finalmente el Tribunal Constitucional se ha referido al concepto de simulación en el ámbito tributaria en la sentencia 120/05, de 10 de mayo de 2005, según la cual " la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, Por lo demás la distinción entre negocio simulado y fraude de ley tributaria en los términos indicados, no sólo es una constante en la doctrina y en la jurisprudencia, sino que la propia normativa tributaria la ha asumido al ocuparse de una y otra figura en disposiciones diferentes (arts. 24 y 25, respectivamente, en su versión modificada por la Ley 25/1995 ; arts. 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria) y al reservar la posibilidad de imposición de sanciones exclusivamente para los casos de simulación."

Sexto. Concurrencia de simulación relativa

En el supuesto de autos, consideramos correcta la calificación jurídica que hace la Inspección sobre la concurrencia de simulación relativa del artículo 16 de la Ley 58/2003, con fundamento en los hechos debidamente constatados a lo largo de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación seguidas al efecto y conforme a la prueba de las presunciones no establecidas en las leyes del artículo 108.2 de la Ley 58/2003, no desvirtuada de contrario, ya que de acuerdo con el contrato la sociedad recurrente Tobek SLL en los ejercicios comprobados debía prestar servicios de transporte aéreo internacional de viajeros a favor de la entidad Brookfield Aviation International Ltd, en su condición de bróker de la compañía aérea de "low cost" de nacionalidad irlandesa, Ryanair, cuando en realidad se trataba de un verdadero contrato de pilotaje con asunción de responsabilidad y los mismos servicios fueron prestados por el socio y administrador y apoderado de la cuenta, donde se efectuaron los ingresos, que era el único empleado que por su aptitud y cualificación profesional como piloto aéreo y capitán de aeronave Boeing 734-800 los podía prestar y sin que la sociedad tuviera infraestructura para poder prestarlos ni añadiera valor alguno sobre tales servicios limitándose a facturarlos.

Así la sociedad Tobek SLL, constituida el 11/05/2012, en 2012 tenía como empleados a su socio fundador y administrador único Don Leandro y su mujer Doña Beatriz.

El objeto social de Tobek estaba constituido por servicios aeronáuticos, bróker aéreo e intermediación y asesoramiento en el sector aeronáutico, que se encontraba dada de alta en los epígrafes del IAE 742.3 de transporte aéreo internacional de viajeros y 753.9 de otros servicios anexas al transporte aéreo ncop, sin embargo los ingresos de la explotación solo procedían de los servicios facturados a Brookfield Aviation International Ltd de transporte aéreo internacional de viajeros prestados por el socio, administrador y empleado Don Leandro, que era el único que, como piloto aéreo profesional, podía prestarlos.

La sociedad carecía por ello de medios personales más allá de este señor para prestar tales servicios.

La mercantil recurrente tampoco tenía medios materiales para su prestación y en el contrato se estableció que las aeronaves eran de la titularidad de Ryanair y su domicilio social era coincidente con la vivienda habitual, sita en Madrid, del piloto y su mujer.

De manera que Tobek, sin añadir nada a los servicios prestados por el socio Sr Leandro, se limitó a facturarlos.

Los importes percibidos por Tobek procedentes de Brookfield Aviation fueron ingresados en la cuenta bancaria de la que era autorizado el Sr Leandro.

Según el contrato de 15/12/2011 entre Tobek SLL, representada por Don Leandro y Brookfield Aviation International Ltd., la primera contrató al piloto para que cumpliera con lo estipulado a favor del arrendatario que era Ryanair, el servicio se prestaría en nombre del contratista Brookfield para el arrendatario bajo las directrices y manuales de operaciones y seguridad de este último debidamente actualizado en su conocimiento y formación y la responsabilidad no la asumía el arrendatario, que incluso podía apartar al piloto en caso de un suceso traumático con independencia de que se certificase que era apto para el vuelo.

-En cuanto a las alegaciones de la parte recurrente en contra de la regularización practicada por la Inspección en primer lugar afirma que el Sr Leandro ante su situación de desempleo dentro de la crisis económica nacional, se vio obligado a constituir la sociedad Tobek para que Ryanair a través de su broker contratase los servicios de transporte aéreo de los pilotos y que fueron numerosas las quejas de varios profesionales ante su sindicato y ante las autoridades aéreas sobre esta imposición.

Pues bien, aunque esto fuera así, la interposición de una sociedad como mera pantalla para facturar servicios profesionales, en este caso de pilotaje aéreo, en realidad prestados por el socio persona física, que era el único empleado de la sociedad que por sus conocimientos y experiencia podía prestar, sin añadir nada a estos servicios, desde el punto de vista fiscal carece de motivo económico válido y se encamina a eludir los tipos impositivos más altos en el IRPF que el tipo general del Impuesto sobre Sociedades y a la deducción de gastos que no eran fiscalmente deducibles como han puesto de manifiesto las actuaciones inspectoras.

E incluso aunque la persona física piloto aéreo de profesión sin la mediación de la sociedad y mediante su contratación laboral directa, hubiera gozado de derechos que no tenía, tales como vacaciones, derecho a paro y la exención del artículo 7.p) de la Ley 35/2006, con su límite legal, que según afirma, el TEAR de Madrid reconoce que sería aplicable a las rentas de trabajo y que no se ha tenido en cuenta para comparar la tributación global del socio en el PF y de la sociedad en el Impuesto sobre sociedades.

La ventaja fiscal es evidente como se ha puesto de manifiesto en el párrafo anterior y resulta correcta la imputación de los ingresos a quien realmente los obtuvo como fruto de los servicios que fueron prestados exclusivamente por él.

-Dice también la parte actora que no se ha ocultado la intervención del Sr Leandro, pero aunque haya sido así, se ha dado una apariencia negocial de que los servicios los prestaba la sociedad y que la persona física era solo un empleado profesional, cuando la realidad era que la sociedad carecía de infraestructura y solo se interpuso para la facturación y cobro de los ingresos generados por los servicios únicamente prestados por la persona física sin añadir a los mismos valor alguno.

-Por otra parte, no procedía la aplicación de las normas sobre operaciones vinculadas al no discrepar la Inspección del valor económico asignado por las partes vinculadas a los servicios prestados por el socio y empleado, piloto aéreo de profesión y si procedía la declaración de simulación ante la discrepancia entre la realidad negocial y la que reflejaba el contrato, con independencia de como regularizase la Inspección la situación tributaria de otros pilotos aéreos y sus sociedades.

-Sostiene también la parte recurrente que la calificación de la conducta del piloto por la Inspección como meramente negligente excluye la simulación de acuerdo con la doctrina jurisprudencial.

En el supuesto de autos la conducta a efectos sancionadores del Sr Leandro no es objeto de impugnación ni de revisión y aunque es cierto que según la sentencia del Tribunal Supremo que se cita en la demanda, el dolo esta ínsito en la simulación, el hecho de que aquella haya sido calificada solo de negligente por la Inspección no excluye la simulación negocial relativa apreciada y que deriva de los hechos debidamente constatados por la Inspección de los Tributos del Estado expuestos

-Y por último, como ya ha señalado esta Sección en casos similares en sentencias de esta misma ponencia:

"No hay economía de opción cuando mediante la sociedad interpuesta y mediante una simulación negocial, se ha puesto de manifiesto la ventaja fiscal perseguida como única finalidad con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública.

Se ha producido un remansamiento de rentas, en expresión de la Inspección, ya que el tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre Sociedades en sede de la sociedad es muy inferior al tipo impositivo marginal en el IRPF que correspondería a la persona física, que es la verdadera prestadora de los servicios de administración y contabilidad, en función del importe de todas las rentas obtenidas en el ejercicio de su actividad económica profesional y también en la deducción de gastos por la sociedad no relacionados con la actividad social e incluso de carácter privado, por lo que no se ha producido, en ningún caso, un supuesto de economía de opción, conforme a la doctrina jurisprudencial más arriba expuesta.

En otro orden de cosas, la misma parte recurrente lo reconoce, no se discute que un despacho o sociedad integrada por uno o varios profesionales pueda adoptar alguna de las formas societarias para actuar en el tráfico mercantil, el ordenamiento jurídico lo permitía y lo sigue permitiendo, con su sistema de tributación en régimen de transparencia fiscal hasta la supresión por el artículo 37 de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de No Residentes y en la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales, pero lo que no está amparado es que con una apariencia de prestación de determinados servicios por una sociedad, los servicios se presten en realidad por el socio sin que la sociedad tenga medios para dicha prestación y sin que añada nada a dichos servicios con una finalidad de elusión fiscal como mera pantalla o sociedad instrumental interpuesta".

Séptimo.

Por lo expuesto y una vez rechazadas las alegaciones de la parte actora el recurso debe desestimarse con imposición de las costas procesales a la misma a la vista del artículo 139.1 de la LRJCA.

A efectos del número 4 del artículo anterior, la imposición de costas se fija en el importe máximo por todos los conceptos de 2.000 euros más IVA, en caso de devengo de este impuesto, atendidas la dificultad y el alcance

de las cuestiones suscitadas y sin perjuicio de las costas que se hubieran podido imponer a las partes durante la sustanciación del procedimiento.

FALLAMOS

Que, debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo, interpuesto por la representación procesal de la entidad Tobek SLL, contra la resolución de 29/04/2021, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de manera acumulada de las reclamaciones económico administrativas números NUM000, NUM001, NUM002 y NUM003 interpuestas contra la liquidación derivada del acta de disconformidad A02/ NUM004 en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2012 a 2015, por ser ajustada a derecho la resolución recurrida. Se hace expresa imposición de costas a la parte recurrente.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, 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.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1450-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1450-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.