

BASE DE DATOS DE NORMACEF

Referencia: NFJ064253

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de septiembre de 2016

Vocalía 6.^a

R.G. 7374/2015

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Motivación. Falta de motivación. Necesidad de motivación de la culpabilidad en el expediente sancionador y en el propio acuerdo sancionador. El asunto a tratar aquí, es discernir acerca de las consecuencias jurídicas que acarrea el hecho de que no se hayan incorporado al expediente sancionador los documentos y pruebas que sostienen, no ya el acuerdo de liquidación, sino la propia resolución sancionadora. En síntesis, no consta ninguno de los documentos probatorios que evidenciarían la concurrencia de la simulación negocial y, más aún, debieran acreditar la concurrencia de culpabilidad en la actuación del sujeto pasivo. No estamos ante un defecto formal ante el que debiera valorarse tan solo la eventual indefensión causada al contribuyente, sino que se trata de la ausencia de pruebas incorporadas al expediente sancionador en contra del mandato legal de incoar el procedimiento sancionador por separado, y dotarle de una mínima autonomía, de modo que tanto el órgano encargado de la resolución del expediente sancionador como este Tribunal debe examinar la procedencia de la resolución sancionadora recurrida a la luz, tan solo, de los documentos y pruebas incorporados por el instructor al expediente sancionador, así como aquellos otros documentos y pruebas que pudiera haber presentado el interesado en esta revisión. Claro está que, una vez acumuladas las reclamaciones interpuestas en vía económico-administrativa frente a la liquidación principal y la resolución sancionadora, en el expediente administrativo 'acumulado' sí figuran tales documentos y pruebas -por haberlos traído a éste los expedientes instruidos para regularizar la situación tributaria-, pero esa no es la cuestión. Reiteramos que este órgano revisor tiene que valorar y examinar la procedencia de la resolución recurrida -que ratifica las resoluciones sancionadoras-, a la luz de las pruebas y documentos obrantes en los expedientes sancionadores instruidos en su día por la Inspección, sin que las normas procesales que imponen la posterior acumulación de reclamaciones económico-administrativas pueda paliar, corregir o subsanar la ausencia de documentos y pruebas en los expedientes sancionadores instruidos. No cabe revisar la procedencia de las resoluciones sancionadoras impugnadas a la luz de documentos y pruebas obtenidos por la Inspección que no se incorporaron al expediente sancionador instruido. En conclusión, los elementos fácticos y jurídicos en los que se fundamentó la existencia de la culpabilidad deben constar en el expediente sancionador y en el propio acuerdo sancionador, sin que resulte suficiente la mera remisión a los hechos que resulten acreditados en el expediente de regularización de la deuda o a otros documentos distintos del expediente sancionador, diferentes de la propia resolución sancionadora. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 108, 191, 208 y 210.

Código Civil, arts. 1275 y 1276.

Ley 1/1998 (LDGC), art. 34.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), arts. 23 y 24.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 55.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en los RECURSOS DE ALZADA interpuestos ante este Tribunal Económico Administrativo Central por **D Px...**, con NIF ..., actuando en nombre propio y en nombre y representación de **C... SL**, con NIF ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 22 de julio de 2015, recaída en impugnación de:

- liquidación y sanción por el IRPF de los ejercicios 2005-2006 (nº reclamaciones 28/13909/2010 y 28/27520/2010, respectivamente), y liquidación y sanción por el IRPF del ejercicio 2007 (reclamaciones 28/13910/2010 y 28/27575/2010), por lo que hace al sujeto pasivo **D Px...** y

- liquidación practicada por el concepto de Retenciones IRPF de los ejercicios 2005, 2006 y 2007 (reclamación 28/13967/2010), respecto del sujeto pasivo **C... SL**.

Cuantía (la mayor): 186.401,47 €

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Instruyéndose el correspondiente procedimiento de inspección, en fecha 6 de noviembre de 2009 se extendió con relación a D Px..., por el IRPF de los ejercicios 2005, 2006 y 2007, sendas Actas A02, suscritas en disconformidad, que recogían las siguientes propuestas de liquidación:

	<u>Acta A02 nº</u>	<u>Cuota Tributaria</u>	<u>Int. Demora</u>	<u>Deuda</u>
- 2005-2006	...	272.620,60	48.240,17	320.860,77
2007	...	60.532,66	5.154,40	65.687,06

En dichas Actas así como en los correspondientes Informes ampliatorios, se argumenta, en síntesis, lo siguiente:

- Considera el actuario la concurrencia de simulación en la interposición de la sociedad **C...**, **SL** (en adelante, **C**) en los servicios que presta D **Px...** a la sociedad **A...** **SL** (en adelante, **A**), según las pruebas incorporadas al expediente administrativo y que allí se enumeran y explicitan.

- Sostiene el actuario que la sociedad **C** ha sido utilizada como sociedad interpuesta, haciéndola figurar como receptora de los servicios prestados por D **Px...**, y, a su vez, prestadora de estos mismos servicios a la mercantil **A**. En definitiva, que se ha ocultado a la Hacienda Pública las operaciones realmente producidas y se aparentan y declaran otras que resultan ser ficticias.

- Al considerar que **C** no prestaba servicios efectivos a **A**, sino que en realidad es el Sr **Px...** quien los llevaba a término, la Inspección entiende que la totalidad de los ingresos y de los gastos de la explotación deben ser imputados a **D Px...** y no a la mercantil **C**.

Formuladas alegaciones por el interesado, en fecha 8 de abril de 2010 por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT se dictaron sendos acuerdos por los que se practicaban liquidaciones provisionales por el IRPF de los ejercicios 2005-2006 y 2007, de los que resultaban unas deudas tributarias con el siguiente detalle:

	<u>Acuerdo nº</u>	<u>Cuota Tributaria</u>	<u>Int. Demora</u>	<u>Deuda</u>
- 2005-2006	A23 ...	292.420,60	57.150,96	349.571,56
2007	A23 ...	72.232,66	7.486,66	79.719,13

La referida liquidación A23 ..., comprensiva del IRPF de los ejercicios 2005 y 2006, se desglosa en:

	<u>Cuota Tributaria</u>	<u>Int. Demora</u>	<u>Deuda</u>
- 2005	133.063,92	30.106,17	163.170,09
2006	159.356,68	27.044,79	186.401,47

En aquellos acuerdos se confirman las argumentaciones del actuario en lo que hace a las pruebas que denotan la concurrencia de simulación. Se confirma la imputación de ingresos y gastos que hace el actuario en sede del sujeto pasivo D **Px....**

Por lo que hace a las retenciones practicadas por **C** sobre las retribuciones que ésta abonó al Sr **Px...**, se dice que, al haberse demostrado que la relación entre ambos es inexistente, la mercantil **C** no debió efectuar retenciones, de ahí que se ha producido la retención improcedente sobre unas rentas, por lo que no procede minorar la cuota del IRPF en sede del Sr **Px...** en el importe de estas retenciones indebidamente practicadas. Eso sí, se afirma que este hecho implica el reconocimiento del derecho a la devolución de tales ingresos indebidos al Sr **Px...** en virtud del artículo 14.2 del RRVA, y que, no obstante, si esa resolución que declara que la retención fue indebida fuera recurrida por el retenedor, esto es, por **C**, la misma no será ejecutiva en tanto no sea firme (artículo 129.4.f. del RGAT). Se advierte que en este aspecto, tales acuerdos modifican las propuestas de liquidación realizadas por el acuario.

Frente a aquellos dos acuerdos de liquidación formuló el Sr **Px...** reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, siéndole asignados los números de expedientes: 28/13909/2010 (IRPF 2005 y 2006) y 28/13910/2010 (IRPF 2007).

Segundo.

Trayendo causa de aquella regularización, se instruyeron igualmente dos expedientes sancionadores, dictándose en fecha 13 de octubre de 2010 dos acuerdos sancionadores que imponen sendas sanciones por

infracciones tributarias graves, de importes 197.037,62 €, por lo que hace a los ejercicios 2005-2006 (93.047,94 € correspondiente al ejercicio 2005 y 103.989,68 € al 2006) y 36.319,60 € respecto del ejercicio 2007.

En ellos se dice que El obligado tributario dejó de ingresar las cuotas correspondientes al IRPF de aquellos ejercicios, calculando de forma incorrecta el rendimiento neto de su actividad económica, en la medida en que para la determinación de dicho rendimiento no fueron tenidos en cuenta los ingresos derivados del ejercicio de la actividad de economista, que, por contra, fueron facturados a través de su sociedad C, utilizándose ésta como sociedad interpuesta para el cobro de los servicios que en realidad habían sido prestados por el obligado tributario a la mercantil A. Así, la conducta del sujeto pasivo es claramente culpable, sin que pueda estar amparada por una interpretación razonable de la norma; el elemento distintivo y característico de C es que cuenta con D. Px... que es con el que, realmente, contrataba A, dado que más allá de esta persona, C carece de medios humanos y materiales para realizar los servicios facturados, de ahí que debe estimarse que la conducta del interesado fue voluntaria. Respecto del alegato que pretende reducir la base de las sanciones en las cuotas ya ingresadas por C, se dice que no existe ningún precepto en la normativa tributaria que permita determinar la base de la sanción de un sujeto infractor mediante la compensación de deudas tributarias de distintos sujetos pasivos y por tributos distintos; el hecho de que la actividad verdaderamente desarrollada por el socio haya sido objeto de liquidación a través de su sociedad, en ningún caso le faculta para solicitar que la base de la sanción de la persona física se determine por compensación con la deuda ingresada por la sociedad cuya devolución se ha acordado por la Inspección en virtud de las actuaciones inspectoras. Para cada ejercicio se atiende al incremento del porcentaje de la sanción según el perjuicio económico generado a la Hacienda Pública.

Frente a esos dos acuerdos sancionadores formuló igualmente D Px... escritos de interposición de reclamaciones económico-administrativas, siéndoles asignados los números de expedientes **28/27520/2010** (IRPF 2005 y 2006) y **28/27575/2010** (IRPF 2007).

Tercero.

Paralelamente a las regularizaciones anteriores, la Inspección siguió actuaciones frente a C, por el concepto Retenciones IRPF de los periodos 2005, 2006 y 2007.

Formalizada acta A02 nº ... por aquel concepto y ejercicios, en la misma señala el actuario los hechos y conclusiones a los que antes se ha aludido, de ahí que proceda la devolución de las cantidades retenidas e ingresadas por C sobre las rentas satisfechas a D Px... durante los distintos periodos trimestrales de los años 2005 a 2007.

Mediante acuerdo de 8 de abril de 2010 dictado por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, se vino a confirmar la propuesta del actuario. Se señala que la mercantil C practicó indebidamente retenciones a D Px..., por la prestación de unos servicios que no ha sido real, sino consecuencia de la simulación subjetiva que regulariza la Inspección; por tanto, D Px... ha soportado una retención indebida que constituye ingreso indebido cuya devolución se debe reconocer a favor de D Px... por los siguientes importes, en euros, según periodos de liquidación:

	<u>2005</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>
1º Trimestre	2.335,95	2.737,50	3.331,26
2º Trimestre	2.335,95	3.112,50	3.331,26
3º Trimestre	2.336,87	3.112,50	3.332,16
4º Trimestre	2.307,30	3.603,50	4.728,65

Ahora bien, como antes ya se ha dicho, en tal acuerdo igualmente se advierte que la ejecutividad del mismo esta supeditada a la firmeza de los actos administrativos asociados a ese ingreso, por aplicación del artículo 129.4.f) del RGAT, esto es, ese acuerdo y los dictados respecto a la regularización por el IRPF de D Px... . Es por ello que la regularización en sede de aquella sociedad, por el referido concepto y periodos, resulta ser de 0 euros.

Frente a aquel acuerdo formuló C reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, siéndole asignado el número de expediente **28/13967/2010**.

Cuarto.

En fecha 24 de septiembre de 2012 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid se dictaron tres resoluciones que fallaban las cinco reclamaciones antedichas.

Así, se dictó "en primera instancia" acuerdo de resolución en el seno de las reclamaciones **28/13909/10** y **28/27520/2010 acumulada**, por el concepto del IRPF de los ejercicios 2005-2006, desestimándose aquéllas. Por lo que hace al IRPF del ejercicio 2007, se dictó en la misma fecha resolución "en única instancia" en relación a las reclamaciones **28/13910/2010** y **28/27575/2010 acumulada**, desestimándose.

En lo que concierne a la sociedad **C**, la reclamación **28/13967/2010** se desestimó mediante resolución dictada *“en única instancia”* en aquella misma fecha.

Quinto.

Aquellas tres resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid fueron objeto de RECURSO DE ALZADA ante este Tribunal (**RG.782/2013**, por lo que hace a los acuerdos referidos al IRPF de los ejercicios 2005-2006, **RG.1106/2013**, por lo que respecta a los comprensivos del IRPF de 2007 y RG.860/2013, respecto de la regularización de Retenciones IRPF), esgrimiendo los reclamantes no sólo razones de fondo que sostendrían la improcedencia de las regularizaciones practicadas, sino que igualmente argumentaban que el Tribunal de instancia debió dictar una única resolución previa acumulación de aquellas cinco reclamaciones.

Este Tribunal dictó resolución en fecha 3 de julio de 2014, resolviendo de manera acumulada los recursos de alzada **RG.782/2013** y **RG.1106/2013**, acordando **“Estimarlo en parte, anulando las resoluciones impugnadas del Tribunal de instancia, ordenando la retroacción de actuaciones en los términos expuestos en el último fundamento de derecho”**. Tal resolución aceptaba los alegatos del reclamante en cuanto a la improcedente falta de acumulación de las reclamaciones referidas al IRPF de 2005-2006 y del IRPF de 2007, argumentándose:

“En atención a lo expuesto debe concluirse, en primer lugar, que tiene razón en su queja el reclamante, ya que el TEAR debió haber acumulado, a efectos de su tramitación y resolución, las dos reclamaciones ya identificadas formuladas contra las liquidaciones del IRPF de los ejercicios 2005, 2006 y 2007.

En segundo lugar, debe aceptarse que la falta de esta acumulación obligatoria, que debió producirse bien de oficio bien como consecuencia de la solicitud que formuló el recurrente, no puede considerarse una mera irregularidad no invalidante, al haber alterado las vías de revisión que el ordenamiento aplicable ofrece al reclamante, afectando sensiblemente su derecho a la tutela efectiva el y el principio de seguridad jurídica, como se ha expuesto en párrafos anteriores, por lo que es de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 239.3 de la Ley 58/2003, que establece que cuando <<la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal>>.

No obstante, lo dispuesto en este precepto y la previa interposición por el reclamante de recurso contencioso ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid frente a la resolución que el Tribunal Regional dictó en única instancia, impiden estimar íntegramente la pretensión del reclamante, consistente en que este TEAC subsane por sí el defecto de tramitación en que incurrió el Tribunal Regional y se considere competente para resolver en alzada sobre las Resoluciones de las reclamaciones núm. 28/13910/2010 y Ac relativa al IRPF del ejercicio 2007, obligando a retrotraer los expedientes al Tribunal Regional para que este anule las dos resoluciones dictadas y, tras la acumulación que determina el artículo 230 1.a), dicte la resolución que proceda”.

Como se observa del relato transcrito, frente a aquella resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 24 de septiembre de 2012, dictada *“en única instancia”* (28/13910/2010 y 28/27575/2010 acumulada), simultaneó el interesado el recurso de alzada (RG.1106/2013) con el recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (recurso nº 1772/2012), recayendo en este último sentencia en fecha 11 de febrero de 2015 que acordaba, *“no conforme a derecho la resolución recurrida, anulándola y dejándola sin efecto, para que por el Tribunal Económico Administrativo Regional se retrotraigan las actuaciones al momento anterior a dictar la resolución recurrida en el presente recurso y acumule las reclamaciones referidas a los tres ejercicios de 2005/2006, junto al de 2007, dictando la resolución que proceda, al igual que se ha acordado por el Tribunal Económico Administrativo Central en la resolución citada de 3 de julio de 2014”*.

Por lo que hace al recurso de alzada RG.860/2013, este Tribunal dictó resolución en la misma fecha del 3 de julio de 2014, acordándose su inadmisión por falta de cuantía, en tanto que la resolución del Tribunal de instancia impugnada había agotado la vía administrativa. Valga decir que, como en el caso anterior, la mercantil **C...** simultaneó el recurso de alzada en esta vía con el recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (recurso nº 1777/2012), recayendo sentencia en fecha 18 de marzo de 2015 que, remitiéndose a lo ya argumentado en las sentencias de 23 de enero de 2015 (recurso nº 1489/2012) y 11 de febrero de 2015 (recurso 1772/2012), acordaba anular la resolución del Tribunal de instancia, *“ordenando retrotraer las actuaciones para que por el Tribunal Económico-Administrativo Regional se acumule la reclamación económico-administrativa número 28/13967/10, a la reclamación económico-administrativa número 28/13910/2010, dictando la resolución que proceda”*.

Sexto.

En ejecución de los anteriores pronunciamientos y sentencias, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid se dictó nueva resolución *“en primera instancia”*, en fecha 22 de julio de 2015, en la que se

resolvía de manera acumulada las reclamaciones 28/13909/2010 (IRPF 2005-2006), 28/13910/2010 (IRPF 2007), 28/27520/2010 (SANCION IRPF 2005-2006), 28/27575/2010 (SANCION IRPF 2007) y 28/13967/2010 (RETENCIONES IRPF 2005-2006-2007), acordándose su desestimación.

En dicha resolución se rechaza el alegato de prescripción referido al ejercicio 2005, por el concepto de Retenciones IRPF, confirmando que la duración del procedimiento no excedió de doce meses. En cuanto a la improcedencia del 'programa 12.500' para llevar a cabo aquellas actuaciones, según sostenían los reclamantes, afirma el Tribunal que no aprecia vicio alguno que invalide las actuaciones.

Por lo que hace al fondo del asunto, se confirma la concurrencia de la simulación considerada por la Inspección, a la vista del iter probatorio manejado por aquélla. Por lo que hace a la alegada ausencia de ahorro fiscal, se reproducen aquellos extremos de los acuerdos impugnados en los que se cuantifica, ejercicio por ejercicio, la diferente carga impositiva del esquema seguido por los interesados y el que procede según la Inspección.

Respecto a los dos acuerdos sancionadores, se afirma que están suficientemente motivados, que expresan adecuadamente los hechos del caso y la valoración de las pruebas así como la determinación de las infracciones cometidas. Se dice en aquellas resoluciones que, *"en términos del órgano liquidador de la sanción, 'la culpabilidad del obligado tributario está fuera de toda duda puesto que la simulación urdida por el interesado, supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta. La simulación conlleva una ocultación de la realidad, un engaño, que ha de ser intencionado, y que deberá ser objeto de sanción cuando su finalidad ha sido evitar el pago de impuestos ... Ha sido probado por la Inspección que dicha sociedad es una mera sociedad interpuesta, que los servicios de asesoramiento han sido prestados directamente por el socio persona física a A..., el cual puso a su disposición todos los medios necesarios para la realización de los trabajos facturados, siendo su conducta consciente y voluntaria"*. Se confirma la calificación de las infracciones así como los criterios de graduación apreciados por la Inspección. Respecto a la que se alega errónea determinación de la base de cálculo de las sanciones, considera el Tribunal que esta cuestión ya se ha resuelto acertadamente por la Inspección, al señalar aquélla que no existe ningún precepto en la normativa tributaria que permita determinar la base de la sanción de un sujeto infractor mediante la compensación de deudas tributarias de distintos sujetos pasivos y por tributos distintos, tal y como pretende. Respecto a la vulneración del principio de proporcionalidad que igualmente se alegaba, igualmente se remite el Tribunal a lo ya apuntado por la Inspección quien, citando la resolución de este Tribunal de 12/05/2004, establece que el principio de proporcionalidad se cumple cuando se gradúa la sanción atendiendo a lo que dispone la ley. Por último, en cuanto a la denuncia de falta de documentación en el expediente sancionador, responde el Tribunal de instancia que, *"estando incluidos en el expediente sancionador por un lado, la autorización de inicio, la propuesta de imposición de sanción, las alegaciones y el acuerdo sancionador, y, por otro, el acta de disconformidad, el informe y el acuerdo de liquidación, la falta de parte del expediente sancionador, en este caso, de los documentos alegados por el reclamante, como diligencias y documentación aportada, no puede conllevar la anulabilidad del acto de acuerdo con lo establecido en el artículo 63 de la Ley 30/92 ... a juicio de este Tribunal no se aprecia indefensión"*.

Por lo que hace a la reclamación referida al concepto de Retenciones IRPF, se dice en la resolución que, confirmada la concurrencia de simulación, de suyo es reconocer la improcedencia de las retenciones practicadas y soportadas por el socio, D **Px...**, que, siempre que se cumplan los requisitos señalados por la norma, tendrá derecho a la devolución de aquellas cuotas.

Aquella resolución del Tribunal de instancia consta notificada a los interesados en fecha 4 de septiembre de 2015, según consta en la Base de Datos de los Tribunales Económico-Administrativos.

Sexto.

En fecha 23 de septiembre de 2015 D **Px...**, en nombre propio y de la sociedad **C**, presentó escrito solicitando se tuviera por interpuesto recurso de alzada frente a la resolución Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, siéndole asignado el número de expediente **RG.7374/2015**.

En dicho escrito de interposición formula el reclamante los alegatos sobre los que insta la anulación de los acuerdos impugnados. Sostiene inicialmente la improcedencia del método de regularización del "programa 12.500" seguido por la Inspección, analizándose el papel de las sociedades de profesionales, reconocidas por la Ley 2/2007, haciéndose eco de la supresión del régimen de transparencia fiscal por la Ley 46/2002, cuando la sociedad en cuestión se constituyó el 6 de julio de 2001, de ahí que su constitución era perfectamente lícita y legítima. Si lo que se pone en tela de juicio es la valoración de las operaciones entre personas vinculadas, ahí están las reglas para corregirla, pero no puede negarse la realidad de la sociedad para aplicar una especie de régimen de transparencia fiscal sobrevenida. Se citan diferentes pronunciamientos.

Se cuestiona a continuación las afirmaciones de la Inspección, quien sostiene en los acuerdos recurridos que ha existido una minoración de la tributación efectiva, que ha concurrido simulación y ocultación. Así, se niegan las ventajas fiscales en el caso analizado, se niega la concurrencia de simulación y se niega la existencia de ocultación.

Se recurre finalmente contra los acuerdos sancionadores, insistiéndose en la falta de incorporación de determinada documentación a los correspondientes expedientes, que reconoce el TEAR, lo que supone la clara vulneración del contenido del artículo 210.2 de la LGT. Igualmente se insta la anulación de los acuerdos sancionadores al no quedar probado el grado de culpabilidad que se imputa al contribuyente, pues no debe olvidarse que la carga de la prueba es de quien acusa (art. 24.2 CE). A continuación, ad cautelam, se sostiene la errónea determinación de la base de la sanción, al no deducir de ésta la cantidad que ya fue ingresada por la sociedad en el Impuesto sobre Sociedades; si el propio acuerdo resta dicha cantidad para determinar el ahorro fiscal conjunto, igualmente debería restarla para determinar la base sancionable. Por último, se sostiene la improcedencia de la calificación de la infracción como grave, afirmándose que ni ha habido ocultación ni se ha motivado suficientemente el grado de culpa; por otra parte, de lo dispuesto por el art. 191.6 de la LGT, se impone calificar la infracción como leve.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante, impugnabilidad del acto reclamado y que el recurso ha sido interpuesto en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Segundo.

La presente resolución se contrae a determinar la procedencia de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 22 de julio de 2015, recaída en impugnación de: **1)** liquidación y sanción por el IRPF de los ejercicios 2005-2006 (nº reclamaciones 28/13909/2010 y 28/27520/2010, respectivamente), y liquidación y sanción por el IRPF del ejercicio 2007 (reclamaciones 28/13910/2010 y 28/27575/2010), por lo que hace al sujeto pasivo **D Px...**, y **2)** liquidación practicada por el concepto de Retenciones IRPF de los ejercicios 2005, 2006 y 2007 (reclamación 28/13967/2010), respecto del sujeto pasivo **C...SL**.

Tercero.

Como ya alegase el interesado ante el Tribunal de instancia, se sostiene la improcedencia de las liquidaciones practicadas en ejecución del "programa 12.500", pues se argumenta que aquel plan de inspección pretendió aplicar el régimen de transparencia fiscal cuando el legislador ya lo había derogado en enero de 2003.

Visto el expediente, resulta que por acuerdo del Inspector Coordinador de 2 de marzo de 2009 se ordenó la carga en plan de inspección de la sociedad **C**, así como la de su socio Sr **Px...**, en ejecución del programa 12500 que tenía por descripción 'socios de despachos profesionales'. En fecha 5 de marzo de 2009 se dicta la comunicación de inicio de actuaciones.

Como ya se dijo por el Tribunal de instancia en la resolución impugnada a este respecto y cabe ahora reiterar, "la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre esta cuestión en su Sentencia de 19/06/2008 dictada en el recurso nº 265/2004, cuyo Fundamento de Derecho Cuarto señaló, después de reconocer que el acto concreto de inclusión en un plan de inspección es un acto de trámite, reservado y confidencial, y que no puede ser objeto de impugnación, <<(...) si bien los contribuyentes dispondrán de nuevos elementos de juicio precisos (directrices y criterios) para apreciar cualquier causa o motivo que haya podido viciar la correspondiente decisión de incluirlos en el respectivo Plan de Inspección, alegación que podrán hacer cuando se inicien las actuaciones inspectoras>>. Lo anterior concurre en el presente caso, en el que el reclamante parece alegar que la actuación realizada por la Inspección no cabe dentro del plan en el que se le ha cargado".

Añadía el pronunciamiento citado del Alto Tribunal que:

"El nuevo RGIT subraya dos extremos de especial interés en este caso:

1º. La determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa (art. 170.8).

2º. Los planes de inspección y los sistemas de selección de los obligados tributarios objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación, ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios (art. 170.7)."

Razones ambas que refuerzan la decisión del Tribunal de instancia de rechazar tales alegatos del interesado, debiéndose confirmar en este extremo la resolución impugnada.

Sustentaba sus alegatos el interesado en otra circunstancia, cual es que, en ejecución de aquel plan de inspección 12500, se practicaron actuaciones frente a un obligado tributario considerando igualmente la Inspección en aquel caso que concurría simulación en la interposición de una sociedad, habiéndose estimado el correspondiente recurso por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (recurso nº 819/2009). Valga decir que aquel pronunciamiento, recaído en impugnación de regularización practicada por el IVA, concluye el Tribunal que *“al no apreciar simulación tributaria es obligado estimar el presente recurso”*. Esto es, en ningún caso el sentido del fallo trae causa de aquel programa de inspección, ni mucho menos, sino del hecho que el Tribunal no consideró acreditada la existencia de simulación en aquel supuesto, a la vista de las pruebas obrantes en el expediente. Es por ello que, al igual que en el pronunciamiento que cita el interesado, este Tribunal deberá a continuación abordar la cuestión de fondo del presente recurso de alzada para determinar si cabe confirmar la concurrencia de aquella simulación, como sostuvo la Inspección y confirmó el Tribunal de instancia, o si ello no es así, como sostiene el interesado.

Cuarto.

Conocer de la cuestión de fondo impone acudir a lo dispuesto por el artículo 16 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual:

- 1. “En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.*
- 2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.*
- 3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente”.*

Como ha declarado reiteradamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad en los negocios jurídicos, por el que ambas partes de común acuerdo y con el fin de obtener un resultado frente a terceros (que puede ser lícito o ilícito), dan a conocer una declaración de voluntad distinta de su querer interno. La cuestión está subsumida en el tratamiento de la causa y, en particular, en los artículos 1.275 y 1.276 del Código Civil, relativos a los contratos sin causa o celebrados con expresión de causa falsa. En la simulación, el negocio aparente no puede desplegar sus efectos, aunque sí puede producirlos el negocio encubierto o disimulado, si lo hay, y reúne todos los requisitos materiales y formales para su validez. Así, en su sentencia de 22 de febrero de 2010 (recurso nº 1089/2005), la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, remitiéndose a una anterior de 20 de septiembre de 2005, recoge que:

“En el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes. Este es el sentido de la fórmula del artículo 1276 del Código Civil.

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

La novedad era solamente relativa, porque tradicionalmente, en nuestro ordenamiento jurídico existía el principio de la calificación, incorporado en la legislación del antiguo Impuesto de Derechos Reales ..., de donde pasó a la LGT/1963 como exigencias incorporadas a los artículos 25 y 28.2 LGT/1963. ...

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

Así lo reconoce la propia resolución del TEARR originariamente impugnada cuando afirma (fundamento jurídico octavo) que “de acuerdo con los artículos 114 y siguientes de la Ley General Tributaria [LGT/1963] y 1214 del CC, la existencia de simulación es un hecho cuya carga de la prueba pesa sobre quien la afirma. En efecto, las cuestiones de hecho se imponen sobre las de derecho y <<la causa simulandi>> debe acreditarla quien la alega, en este caso la Administración tributaria”.

La simulación o el negocio jurídico simulado tiene, por tanto, un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia. En este sentido se ha pronunciado tanto la doctrina de esta Sala (Cfr. SSTS de 7 de noviembre de 1998, 2 de noviembre de 2002, 11 de mayo y 25 de octubre de 2004 y 7 de junio de 2005) como, sobre todo, la de la Sala 1ª de este Alto Tribunal, señalando que “El resultado de esa valoración es como se tiene declarado por la jurisprudencia (sentencias de 10 de julio de 2002, la de 3 de octubre de 2002 y 2 de febrero 21 de julio y 25 de septiembre de 2003 , por solo citar algunas de las más recientes), 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. ...

A estos efectos, debe tenerse en cuenta, como señala el Abogado del Estado, que la mencionada clase de pruebas indiciarias o de presunciones no sólo son idóneas sino que son, incluso, necesarias y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación, especialmente en lo que se refiere al elemento subjetivo que la integra."

Habida cuenta de que la simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, es obvio que la prueba de la simulación encierra una gran dificultad, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica y, por tanto, la prueba ha de basarse en presunciones que fundamenten la convicción de la existencia del negocio simulado. En este sentido, la sentencia de la misma Sala de 11 de febrero de 2005, tras poner de manifiesto la dificultad de la prueba de la simulación contractual, acrecentada por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, señala que,

"la doctrina de esta Sala admite como suficiente la prueba de presunciones, la cual se configura en torno a un conjunto de indicios, que si bien tomados individualmente pueden no ser significativos, e incluso cabe que sean equívocos, sin embargo, en conjunto y en relación con las circunstancias, son reveladores de la actuación simulatoria."

Mas recientemente, la misma Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de mayo de 2010, advierte que:

"A estos efectos debe tenerse en cuenta, como señala el Abogado del estado, que la mencionada clase de pruebas indiciarias o de presunciones no sólo son idóneas sino que son, incluso, necesarias y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación, especialmente en lo que se refiere al elemento subjetivo que la integra"

A estos efectos, el artículo 108 de la Ley 58/2003, General Tributaria, bajo el epígrafe 'Presunciones en materia tributaria', dispone que:

1. *"Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba.*
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" ».*

Conforme a la doctrina de este Tribunal Central consagrada en numerosas resoluciones que por reiteradas obvia reproducir, tal enlace se da cuando concurren los requisitos de 'seriedad' en aquel nexo entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar ésta en un orden lógico, como extremadamente posible; 'precisión', o, lo que es lo mismo, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse; y, 'concordancia' entre todos los hechos conocidos, que deben conducir a la misma conclusión.

Quinto.

En el presente caso nos encontramos ante un obligado tributario, el Sr **Px...**, quien en los ejercicios comprobados resultaba administrador y autorizado en cuentas bancarias de la mercantil **A**, que hasta el ejercicio 2004 percibía rendimientos del trabajo personal de la mercantil **A** (reduciéndose paulatinamente en el tiempo, paralelamente al aumento de facturación de **C** a **A**), pasando en 2005 a percibir rendimientos, ya no de **A** sino de **C**, al tiempo que ésta última factura a aquélla por cantidades muy superiores a las percibidas por el sujeto pasivo de **C**. Sintéticamente éstas son las cifras:

-	R. Trabajo abonados por A al Sr Px...	Facturación de C a A
2001	120.2002,44 €	58.810,81 €
2002	88.650,00 €	83.660,89 €
2003	63.999,96 €	206.957,20 €
2004	20.000,00 €	348.217,67 €

	<u>Facturación del Sr Px... a C</u>	<u>Facturación de C a A</u>
2005	60.000,00 €	449.391,56 €
2006	72.000,00 €	540.215,83 €
2007	78.000,00 €	1.180.250,76 €

De lo expuesto se evidencia como el Sr. **Px...**, ya desde el ejercicio 2001, desvía progresivamente la facturación por sus retribuciones propias como administrador de **A**, a través de la mercantil **C**, de la que es administrador único y ostenta el 99,97 % de su capital (el otro 0,03 % es titularidad de su cónyuge, D^a Jx...). A partir de 2005, la mercantil **A** contrata en exclusividad los "servicios profesionales de consultoría" de la mercantil **C**, que se corresponden con los "que habitualmente presta **A...** a sus clientes y que, de modo orientativo pero no exhaustivo, corresponden a los siguientes:

- Fusiones y adquisiciones: asesoramiento en operaciones de venta, compra y/o fusión.
- Capital desarrollo: asesoramiento en la búsqueda de inversores ...
- Valoraciones: estudios de valoración ...
- Asesoramiento estratégico: ... hacia la creación de valor para los accionistas.
- Colocaciones privadas: asesoramiento ...
- IOPs, OPAs: asesoramiento ...
- Deuda: Asesoramiento en la definición de estructuras óptimas de financiación ...

Los servicios que presta **A...** a sus clientes se regulan mediante un contrato de prestación de servicios, firmado individualmente por **A...** y cada cliente ...".

En virtud del reproducido contrato firmado el 10 de enero de 2005 entre la representación de **A** y el Sr **Px...** (como representante de **C**), los servicios que dice prestar **C** a **A** se retribuyen en los años objeto de comprobación en 449.391,56 € (2005), 540.215,83 € (2006) y 1.180.250,76 € (2007).

Paralelamente se dice haber suscrito el 1 de diciembre de 2004 contrato entre el Sr **Px...** y la representación de **C** (no se identifica quién actúa en representación de ésta, figurando únicamente una firma ilegible, encabezada con las siglas "P.O."), en el que se recoge que "el objetivo del trabajo de **Px...** es ... la realización de los trabajos necesarios en referencia a los clientes de **C...** en base a las necesidades que en cada momento se pudieran presentar", fijándose una retribución de "5.000 euros al mes durante el año 2005 y serán incrementados según acuerden las partes en años posteriores".

Así las cosas, el régimen retributivo que afectaba al Sr **Px...** por aquellos servicios profesionales que desde el primero de enero de 2005 presta a la sociedad **A** a través de la intermediación de **C**, tienen distinto tratamiento y carga tributaria respecto del régimen que resultaba vigente en 2004 y anteriores (o que resultaría en 2005 sin la intermediación de **C**), pudiéndose distinguir los siguientes aspectos entre uno y otro régimen de tributación:

- A partir de 2005, la tributación de la renta en sede de la sociedad **C**, por el Impuesto sobre Sociedades, genera un evidente diferimiento de la tributación, y, además, una menor tributación dado el tipo impositivo del IRPF –marginal, para el nivel de rentas de las que hablamos-. De esta manera se produce una evidente traslación patrimonial hacia la esfera de la sociedad **C**, titularidad en un 99,97 % del Sr **Px...** (el otro 0,03 % es titularidad de su cónyuge).

- Igualmente se produce una minoración de la tributación, mediante fraccionamiento de rentas –splitting-, al fraccionar la renta que percibe el Sr **Px...** por los servicios de consultoría que presta, en dos partes, una que tributa por el IRPF, otra que tributa por el Impuesto sobre Sociedades.

- Como consecuencia de este indebido traslado de las rentas a la sociedad interpuesta **C**, disminuye sensiblemente el importe de las retenciones a cuenta del IRPF que el Sr **Px...** debe soportar cada mes.

- Una minoración de la tributación, enjugando en el seno de este tipo de sociedades de intermediación los ingresos derivados de su actividad profesional con partidas de gasto que traen causa de muy diversas actividades distintas de la prestación de servicios profesionales, esencialmente de carácter personal.

Planteada así la cuestión esencial del presente expediente, valga señalar de antemano que situaciones como las que acaban de describirse no representan una novedad para este Tribunal; esto es, profesionales que prestan sus servicios a una sociedad mediante la intermediación de otra de la que resultan sus titulares y administradores. Véase en este sentido las resoluciones de este Tribunal de 7 de abril de 2010, RG.7092/2008, y de 2 de marzo de 2011, RG.5260/2009; la primera de ella se corresponde con la regularización practicada frente a un despacho de abogados por el concepto de Retenciones IRPF, la segunda frente a uno de sus socios (que prestaba servicios a dicho despacho a través de la intermediación de una sociedad), por el IRPF.

En aquel asunto, a la vista de las pruebas deducidas del expediente (las sociedades tenían por único cliente el despacho de abogados, la ausencia de medios de aquellas sociedades, etc), concluyó este Tribunal:

“Que de lo anterior se puede concluir que existen indicios suficientes para considerar la existencia de simulación en la prestación de servicios profesionales a través de las sociedades de segundo nivel. Dichos indicios no han sido enervados por parte de la reclamante mediante alguna prueba en contra que acreditara lo alegado en defensa de su derecho tales como, la existencia de contratos o encargos efectuados por la firma a las sociedades que facturan, documentación interna que refleje el trabajo realizado por las sociedades en cuestión, faxes, instrucciones sobre el contenido del trabajo a realizar, etc...,

Por tanto se puede afirmar que los servicios facturados por las entidades son realizados directamente por los abogados-profesionales si bien la facturación de los servicios se efectúa mediante la interposición de una sociedad de la que son, a su vez, socios”.

Valga decir que tal pronunciamiento ha sido confirmado por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en sentencia de 5 de diciembre de 2012 (recurso nº 123/2011). En tal recurso, ante las alegaciones del recurrente, quien sostenía que, “en definitiva ejerció una actividad de prestación de servicios jurídicos acogiéndose a las posibilidades de la legislación vigente”, considera la Sala (Fundamento Sexto), que:

“Es evidente que la Administración no niega la existencia de estas sociedades profesionales que se constituyen como forma colectiva para el ejercicio profesional de la Abogacía, que permite una limitación de la responsabilidad profesional en el caso en que la actividad se impute a la sociedad, con los matices que posteriormente la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociales Profesionales dispuso en este sentido, puesto que la limitación de la responsabilidad queda muy matizada, en virtud del mecanismo de la solidaridad despacho-abogado actuante (artículo 5 y 11 de la Ley 2/2007).

Hasta aquí se entiende que el ejercicio por medio de sociedades sea un medio normal y adecuado al ordenamiento jurídico. Lo que es cuestionable, por el contrario, es que el socio constituya además otra sociedad con el pretexto de limitar su responsabilidad, cuando esa garantía queda cubierta a través de la sociedad que conforma el despacho colectivo (RC Abogados, SL). Es decir, no se ve qué ventaja puede comportar la existencia una segunda sociedad – ZI, SL- que es propiedad exclusiva (o en un porcentaje del 99.5%, en este caso) del socio de RC Abogados, SL, en la que integra los beneficios del ejercicio de la abogacía y factura a RC Abogados, SL. La única ventaja que puede obtenerse es la tributaria por las razones que expone la Administración”.

Planteada así la cuestión, sostiene la Sala en su Fundamento Séptimo que:

“A la luz de cuanto hemos expuesto hemos de ver si puede afirmarse que existe simulación o no, en este mecanismo de facturación y cobro a través de ZI SL. (...)

En este caso, ya hemos dicho que la sociedad RC Abogados, SL se constituye como tal con una pluralidad de socios que firman las facturas que giran a los clientes, y que a su vez facturan a RC Abogados, SL por medio de otras sociedades (en este supuesto ZI, SL), que son las que perciben los pagos por los servicios profesionales de asesoría directamente de RC Abogados, SL. La interposición de una sociedad (ZI, SL) entre el socio y la sociedad profesional (RC Abogados, SL) para facturar y cobrar los servicios profesionales carece de causa, y no responde a un servicio prestado por la sociedad ZI SL. La Inspección ha verificado que la prestación personal e intelectual la lleva a cabo el socio - como no podía ser de otro modo-, utilizando los medios e instalaciones del propio despacho RC Abogados, SL, y que son los socios los que minutan a los clientes y firman las facturas. Además, señala que los gastos devengados por los socios los abona la propia RC Abogados, SL. Por lo tanto, la constitución de la sociedad ZI SL no ofrece ninguna causa o finalidad en el ámbito de la prestación de los servicios profesionales que desempeña el despacho colectivo y sus socios. (...)

Por lo tanto, hemos de concluir en el mismo sentido que la Administración, y confirmar que la sociedad intermedia (ZI SL) carecía de causa en el marco de las prestaciones materiales propias del ejercicio de la abogacía.

Es decir, la regularización de los rendimientos, y el cómputo de las retenciones es correcto, y debe confirmarse” (el subrayado es de este Tribunal).

En asunto similar este Tribunal se expresó en su resolución de 21 de marzo de 2013 (RG.4724/2010 y Ac), en el sentido que:

“El debate surge cuando los servicios jurídicos que prestan cada uno de los socios de SA a los cliente de éste, se dicen prestados por una sociedad de intermediación en la que participa cada socio en cuestión, surgiendo así un doble y simultáneo sistema retributivo por parte de SA: a favor del socio y a favor de aquella sociedad de

intermediación, participada por el socio. Y esas dos formas o vías de retribuirse los servicios jurídicos que presta el socio de SA al cliente de SA, tienen distinto tratamiento y carga tributaria, ...

En el ejercicio de su profesión y para la prestación de los servicios jurídicos contratados por un cliente con SA, cada socio cuenta con el apoyo de toda la organización que el despacho pone a su disposición, incluidos los gastos en los que éste deba incurrir para llevar a cabo aquel servicio de asesoramiento jurídico contratado por el cliente ...

En esta tesitura, en la que el cliente contrata con SA la prestación de unos servicios jurídicos, servicios estos que ejerce materialmente aquel socio o abogado asignado al efecto, la interposición de una sociedad mercantil no aporta ni altera nada; los servicios jurídicos, aquella relación personal intuitu personae que une al socio o abogado y al cliente, en nada se ve afectada por la interposición de aquella sociedad mercantil, ...

... frente a la ausencia de medios personales de aquellas seis empresas, frente a la ausencia de unas oficinas o locales adecuados de tales empresas para prestar esos servicios jurídicos a los clientes de SA ..., frente a la ausencia de publicidad o difusión de la existencia de aquellas empresas, nos encontramos con una sociedad, SA, empresa que dispone de un edificio de oficinas ..., de un local destinado al archivo de expedientes ..., que dispone de una plantilla de profesionales del Derecho ..., que dispone de toda una plantilla de empleados con funciones auxiliares pero necesarias para la prestación de tales servicios (entre los que se identifican numerosas secretarías, personal de administración, recepcionistas, chofer, personal de formación, auxiliares, bibliotecario, ordenanza, personal de limpieza, etc), que se ofrece al mundo empresarial tanto desde su página web como desde otros medios. No es dable bajo ningún criterio de razón humana que los servicios jurídicos que presta un despacho de ... se ejecute materialmente con los escasísimos medios proporcionados por aquellas seis empresas interpuestas y no desde los enormes medios y posibilidades que ofrece en este campo SA.

La construcción de la realidad formal perseguida por aquellas seis empresas, al servicio de los intereses de D. ..., D. ..., D. ..., D. ... y D. ..., no tiene otra finalidad que la de aparentar la realidad material de prestación de servicios jurídicos, simulando una realidad incuestionable, cual es que tales servicios jurídicos son prestados a los clientes de SA por los socios de tal despacho, amparándose en la amplia infraestructura que a estos efectos pone a su disposición el despacho de abogados, permitiendo de ese modo que los socios de Sagardoy Abogados SL 'escapen' del tipo marginal del IRPF en las rentas que desvían a esas sociedades, de las que son accionistas ellos mismos junto con sus cónyuges y otros familiares próximos".

Aquel pronunciamiento de este Tribunal igualmente ha sido confirmado por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en su sentencia de 29 de abril de 2015 (recurso nº 3151/2012), expresándose en la misma, que:

"Ninguna de las razones que ofrece el recurrente para justificar la utilización de esas otras sociedades para facturar los servicios profesionales que presta como socio de SA desvirtúan la conclusión de que se trata de un artificio cuya única finalidad era reducir la carga tributaria que supondría si la renta obtenida por esos servicios tributara como rendimiento de actividades económicas o profesionales.

En primer lugar, el hecho de que tales sociedades estén constituidas desde hace más de 15 años, antes de la constitución de SA, y que hayan tributado según la normativa aplicable, no obsta a lo expuesto, pues no se está cuestionando la existencia y constitución de tales sociedades, ni la forma de tributación de las mismas en general, sino respecto de unas operaciones concretas, como es la utilización de las mismas como instrumento de facturación y cobro de unos servicios profesionales realizados por el socio de SA ...

Tampoco es justificación la finalidad de limitar su responsabilidad profesional ...

El motivo por el que fueron creadas esas sociedades ... es irrelevante a efectos de justificar la tributación del recurrente en el ejercicio 2005 por los servicios prestados para SA ...

Por otro lado, ya se ha dicho que la Administración no está cuestionando que los servicios jurídicos realizados por el recurrente puedan realizarse por medio de sociedades profesionales ...".

En esta enumeración de antecedentes similares al caso aquí planteado, valga finalmente citar la resolución de este Tribunal de 5 de marzo de 2014 (RG.101/2011 y Ac), en la que cabe extractar lo siguiente:

"... los indicios puestos de manifiesto en la comprobación llevada a cabo permiten presumir que la relación comercial entre QR, S.A. y PAR SL es simulada, puesto que esta última sociedad no tiene la estructura empresarial necesaria para prestar los servicios por los que factura a QR SA., con la consecuencia de que esta satisface a D. JM la totalidad de su salario por los servicios que presta a dicha sociedad, pero una parte del mismo se lo paga directamente y otra parte a través de PAR SL.

El contrato simulado nacería en este caso por la voluntad de las partes de ocultar la verdadera relación laboral existente entre QR SA y D. JM, con la finalidad de disminuir la tributación que correspondería al Sr. JM en el IRPF y de eludir el pago de las retenciones correspondientes por parte de QR SA. Así pues, existe una finalidad de engaño, característica clave para que un negocio sea calificado como simulado, haciendo creer a los terceros

en la realidad de un negocio que no existe. En este caso el tercero al que se pretende engañar es a la Hacienda Pública, y ello con el fin de lograr una menor tributación.

..., en nada se opone la inspección a la licitud mercantil de la contratación de personas jurídicas ..., pero siempre que la forma social elegida sea real y no abusiva, entendiéndose que es lo que se plantea en este caso si la utilización de la sociedad mercantil no responde a la necesidad jurídica y económica de aprovechar su estructura para ..., sino que, como parece ocurrir en este caso, la sociedad a través de la que factura la persona física constituye la utilización de la pantalla societaria como mecanismo únicamente necesario para reducir la tributación que tendría la persona física, siendo significativos indicios de ello el control que esta ejerce sobre ambas y el que la sociedad que factura no cuente con suficientes medios materiales y personales para el desarrollo de la actividad facturada”.

El trascrito pronunciamiento de este Tribunal ha sido confirmado recientemente por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en su sentencia de 9 de marzo de 2016 (recurso nº 212/2014).

Sexto.

En el presente caso nos encontramos ante el Sr **Px...**, administrador de la mercantil **A**, quien, desde el primero de enero de 2005 firma dos contratos de servicios de consultoría, uno con la sociedad **C** (de la que es administrador único y titular del 99,97 % de su capital) y un segundo, en representación de **C**, con la mercantil **A**, percibiendo desde entonces las retribuciones por los servicios que presta a **A** a través de la sociedad **C**.

Los indicios que llevan a la Inspección y al Tribunal de instancia a dar por probada la concurrencia de simulación en la interposición de aquella sociedad **C** en las retribuciones satisfechas por **A** al Sr **Px...**, y que este Tribunal avala, resultan los siguientes:

- La sociedad **C** está participada prácticamente al 100 % por el Sr **Px...**, quien igualmente resultaba ser su administrador único.
- La facturación casi exclusiva de la sociedad **C** se dirige a la mercantil **A**; concretamente el 99,60 % en 2005, el 97,43 % en 2006 y el 98,78 % en 2007, con el detalle que consta en los acuerdos impugnados.
- La sociedad **C** carece de medios personales y materiales para prestar aquellos servicios.

En lo que hace a los medios personales, además de los servicios del propio Sr **Px...**, retribuye rentas a D^a **Gx...**, por importes de 10.875,04 € en 2005, 10.300 € en 2006 y 13.124 € en 2007. Se desconoce la labor de la misma en la mercantil **C**, así como su preparación o titulación académica, sosteniendo la Inspección en ausencia de toda prueba que estamos en presencia de una forma de complementar las retribuciones que ya percibe dicha empleada de la firma **A**, para la que igualmente presta servicios.

Consta únicamente otra persona empleada, la Sra **Mx.....** (3.600 € en 2005, 4.800 € en 2006 y 5.700 € en 2007), contribuyente ésta que tiene su domicilio fiscal en el municipio de ..., en ..., no habiéndose acreditado qué servicios pudo prestar a la sociedad **C** (domiciliada en el municipio de ...).

Los pagos por servicios prestados por terceros que figuran acreditados, no consta que tengan relación con los servicios prestados por **C** a **A** (entre ellos, diferentes pagos a sujetos pasivos residentes en ... –como el caso de la Sra **Mx.....**), pagos a **F...** así como a diferentes agencias de viajes y entidades financieras, de las que **C** no ha acreditado su descripción y contenido.

- El domicilio social y fiscal de la mercantil **C** se sitúa en Desplazada allí la Inspección, consta únicamente identificada la firma **L...**, **SL**, titularidad de su cónyuge, siendo aquella mercantil la arrendataria de dicha vivienda.

- Del contrato celebrado entre **A** y **C** el 10/01/2005, resulta la exclusividad en la prestación de servicios de **C...** a la sociedad **A** (requiere la autorización expresa de ésta para prestar servicios a un tercero); se fija una retribución fija más unos incentivos variables que se determinarán anualmente de mutuo acuerdo por las partes; los servicios se prestarán en la sede de las oficinas de **A** o en las oficinas de los clientes de **A...**; la sociedad **A...** abonará a **C** los gastos de viaje y representación en los que incurra su personal.

- Lo desproporcionado entre las retribuciones satisfechas por la sociedad **C** al Sr **Px...** y las que satisface la sociedad **A** a **C** por los servicios de consultoría que presta el Sr **Px...** a los clientes de **A**, con detalle ya especificado, que cabe recordar:

	<u>Facturación del Sr Px... a C</u>	<u>Facturación de C a A</u>
2005	60.000,00 €	449.391,56 €
2006	72.000,00 €	540.215,83 €
2007	78.000,00 €	1.180.250,76 €

Siendo el único activo (personal y material) de **C**, los servicios que presta a ésta el Sr **Px...**, a la vista de las cifras que acaban de exponerse cabe advertir la desorbitada eficacia y eficiencia de **C** en la actividad empresarial que dice desarrollar, pues, retribuyendo al Sr **Px...** como único profesional que aúna o concentra los servicios profesionales que se dicen prestados por **C** a **A**, en la cifra de 60.000,00 €, 72.000,00 € y 78.000,00 € los años 2005, 2006 y 2007, consigue revalorizar tales servicios por su mera interposición (se desconocen otros activos, a falta de acreditación por la mercantil **C**), en un 749 % en 2005, en un 750 % en 2006 y en hasta un 1.513 % en 2007; toda una proeza de la intermediación societaria que sólo tiene razonable explicación en un hecho, la simulación en la intermediación de la sociedad **C**, resultando la facturación de **C** a **A** la propia del Sr **Px...** a **A**, por los servicios profesionales que le presta.

Así, sólo cabe confirmar los razonamientos de la Inspección y del Tribunal de instancia, para concluir la concurrencia de simulación en la intermediación de aquella sociedad **C**. En este sentido, como ya concluyera la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en la citada sentencia de 5 de diciembre de 2012, *“La interposición de una sociedad entre el socio y la sociedad profesional ... carece de causa, y no responde a un servicio prestado por la sociedad”*. Al igual que en el presente caso, *“la Inspección ha verificado que la prestación personal e intelectual la lleva a cabo el socio - como no podía ser de otro modo-, utilizando los medios e instalaciones del propio despacho Además, señala que los gastos devengados por los socios los abona”* el propio despacho de abogados, concluyendo que, *“la constitución de la sociedad no ofrece ninguna causa o finalidad en el ámbito de la prestación de los servicios profesionales”, de ahí que confirme que “la sociedad intermedia carecía de causa en el marco de las prestaciones materiales propias del ejercicio de la abogacía”* (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

En el mismo sentido que entonces advertía la Audiencia Nacional, debe fallar este Tribunal como acreditada la simulación en la interposición de aquella mercantil **C**, a la vista de las pruebas incorporadas al expediente, lo que impone confirmar la resolución impugnada tanto en lo que hace a las liquidaciones practicadas por el IRPF, como a la liquidación girada en sede de **C** por el concepto de Retenciones del IRPF.

Séptimo.

Confirmada así las regularizaciones practicadas en sede del socio, por el IRPF y de la sociedad, por Retenciones IRPF, procede ahora entrar a conocer de las SANCIONES impuestas al Sr **Px...** por cada uno de los ejercicios regularizados, por el IRPF, confirmadas por el Tribunal de instancia.

En este sentido, cumple recordar que la actuación del obligado tributario dejando de ingresar parte de la deuda tributaria por el concepto del IRPF de los ejercicios 2005 a 2007, está tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria y como tal será, en su caso, sancionable en virtud de lo preceptuado en dicha norma. Ahora bien, con carácter previo a enjuiciar la conducta del sujeto infractor en este caso, y examinar la concurrencia de infracciones tributarias en los ejercicios regularizados, se impone afrontar el primero de los alegatos del reclamante, quien insta la anulación de las resoluciones sancionadoras por infracción de lo preceptuado por el artículo 210.2 de la LGT, el cual dispone que:

“Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución”.

Dicho precepto reproduce lo ya recogido en esta materia por el artículo 34.2 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, norma ésta que vino a imponer la instrucción separada de los procedimientos de comprobación e inspección y el procedimiento sancionador, recogiendo la Ley 58/2003 el derecho del contribuyente a renunciar a dicha tramitación separada (art. 208.1).

Dicho precepto conjuga el principio de separación de procedimientos, con la facultad del instructor del procedimiento sancionador de incorporar a este procedimiento, todas aquellos datos, documentos y pruebas que ya se hubieran obtenido en el eventual previo procedimiento de aplicación de los tributos, evitando u obviando que deban practicarse nuevas e idénticas pruebas que las anteriores, para obtener iguales resultados. Así las cosas, del expediente sancionador instruido formarán parte, tanto los “los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en” aquel previo procedimiento de comprobación e inspección y que haya incorporado formalmente el instructor al mismo antes de la propuesta, como el resultado de las pruebas practicadas específica y concretamente en el seno del procedimiento sancionador. Unas y otras deberán sostener y acreditar las fundamentaciones de los acuerdos sancionadores que pongan fin al procedimiento, tanto en lo que hace a la concurrencia del elemento objetivo, como del elemento subjetivo. Así se recoge por este Tribunal en su resolución de 18 de febrero de 2016, recaída en recurso de alzada para la unificación de criterio RG.7036/2015, al afirmarse en su Fundamento Cuarto que:

*“Por ello, **los elementos fácticos y jurídicos** en los que la Administración fundamente la existencia de la culpabilidad **deben constar en el expediente sancionador** y en el propio acuerdo sancionador, sin que resulte admisible intentar acreditar su existencia por remisión a los hechos que resulten acreditados en el expediente de regularización de la deuda o a otros documentos distintos del expediente sancionador diferentes de la propia resolución sancionadora”.* (el subrayado y la negrita se incorpora en la presente resolución).

En el presente caso el propio Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid advierte la falta de documentación en el expediente sancionador instruido, afirmándose en la resolución aquí impugnada que:

“Efectivamente, de acuerdo con este artículo se deben incorporar, formalmente, los datos y pruebas que van a tener en cuenta. En el expediente sancionador constan, por un lado, la autorización de inicio, la propuesta de imposición de sanción, las alegaciones, y el acuerdo sancionador, y, por otro, el acta de disconformidad el informe y el acuerdo de liquidación, si bien no constan los documentos alegados por el reclamante como son las diligencias y documentación aportada por el reclamante”.

No obstante esa ausencia, considera el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid que:

“la falta de parte del expediente sancionador, en este caso, no puede conllevar la anulabilidad del acto, de acuerdo con el artículo 63 de la Ley 30/92, al no apreciarse indefensión. En efecto, al tiempo de iniciarse el expediente sancionador, le había sido notificado ya el acuerdo de liquidación, teniendo acceso al expediente. En la propuesta de sanción se transcribe todo el contenido del acta. Además, el reclamante ha formulado alegaciones. En consecuencia, a juicio de este TEAR, no se aprecia indefensión, por lo que la ausencia formal de la documentación de la liquidación no acarrea la anulación del acuerdo sancionador”.

Yerra el Tribunal de instancia cuando sitúa el debate en la eventual indefensión que aquella ausencia de documentación puede generar en el contribuyente. El asunto a tratar es cuestión de fondo, es discernir acerca de las consecuencias jurídicas que acarrea el hecho de que no se hayan incorporado al expediente sancionador los documentos y pruebas que sostienen, no ya el acuerdo de liquidación, sino la propia resolución sancionadora.

Ni uno sólo de los documentos obtenidos por la Inspección en el curso del procedimiento de inspección ha sido incorporado formalmente al expediente sancionador, formando parte del expediente instruido únicamente el Acta A02, su correspondiente Informe Ampliatorio y el acuerdo por el que se dicta liquidación (que ni tan siquiera es firme, por estar aquí impugnado). No constan en el expediente sancionador ni los contratos suscritos entre C y el sujeto pasivo, ni entre C y la sociedad A, no consta la diferente facturación deducida de aquellos contratos, no consta el contrato de alquiler de la sede social de C y no constan ninguna de las manifestaciones del sujeto pasivo y hechos recogidos en las diferentes diligencias de constancia de hechos formalizadas por la Inspección. En síntesis, no consta ninguno de los documentos probatorios que evidenciarían la concurrencia de la simulación negocial y, más aún, debieran acreditar la concurrencia de culpabilidad en la actuación del sujeto pasivo.

No estamos ante un defecto formal ante el que debiera valorarse tan solo la eventual indefensión causada al contribuyente, sino que se trata de la ausencia de pruebas incorporadas al expediente sancionador en contra del mandato legal de incoada el procedimiento sancionador por separado, y dotarle de una mínima autonomía, de modo que tanto el órgano encargado de la resolución del expediente sancionador como este Tribunal debe examinar la procedencia de la resolución sancionadora recurrida a la luz, tan solo, de los documentos y pruebas incorporados por el instructor al expediente sancionador, así como aquellos otros documentos y pruebas que pudiera haber presentado el interesado en esta revisión, y, en esta tesitura, se impone la estimación del recurso en este extremo al resultar el expediente sancionador huérfano de cualquier documento o prueba que debiera sostener las argumentaciones contenidas en la resolución recurrida, tal y como este TEAC ya concluyo en su resolución de 18 de febrero de 2016, recaída en recurso de alzada para la unificación de criterio RG.7036/2015.

Octavo.

Cierto es que el interesado ha tenido acceso a aquellos documentos y pruebas en el seno del procedimiento de aplicación de los tributos instruido para regularizar su situación tributaria, pero, como anunciábamos, no estamos ante ningún defecto formal, sino material, cual es la ausencia de pruebas en el expediente cuya resolución se juzga.

Aunque resulte obvio recordarlo, la instrucción del expediente sancionador finalizó en su día, no pudiendo en este momento procesal ‘incorporar’ al expediente sancionador documento o prueba alguna. Recoge el artículo 23 del Reglamento de régimen Sancionador Tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, bajo el epígrafe ‘Instrucción del procedimiento sancionador’, que:

“2. Se realizarán de oficio cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar, en su caso, la existencia de infracciones susceptibles de sanción.

3. A los efectos previstos en el párrafo anterior, se unirán al expediente sancionador las pruebas, declaraciones e informes necesarios para su resolución. ...

5. Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta ...”.

Más aún, en su artículo 24 recoge aquella norma en su apartado 1º, bajo el epígrafe ‘Resolución del procedimiento sancionador’, que:

“el Órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas ...

No se tendrán en cuenta en la resolución hechos distintos de los que obren en el expediente ...”.

Excepción hecha del resultado de la práctica de pruebas acordadas en esta vía a instancia de los interesados, este Tribunal debe ejercer su función revisora sobre la resolución sancionadora impugnada, en atención al expediente sancionador instruido en su día así como a los documentos aportados y pruebas practicadas en esta instancia. No cabe estar a un expediente sancionador distinto del instruido en su día.

Claro está que, una vez acumuladas las reclamaciones interpuestas en vía económico-administrativa frente a la liquidación principal y la resolución sancionadora, en el expediente administrativo ‘acumulado’ sí figuran tales documentos y pruebas (por haberlos traído a éste los expedientes instruidos para regularizar la situación tributaria), pero esa no es la cuestión. Reiteramos que este órgano revisor tiene que valorar y examinar la procedencia de la resolución recurrida –que ratifica las resoluciones sancionadoras-, a la luz de las pruebas y documentos obrantes en los expedientes sancionadores instruidos en su día por la Inspección, sin que las normas procesales que imponen la posterior acumulación de reclamaciones económico-administrativas pueda paliar, corregir o subsanar la ausencia de documentos y pruebas en los expedientes sancionadores instruidos. No cabe revisar la procedencia de las resoluciones sancionadoras impugnadas a la luz de documentos y pruebas obtenidos por la Inspección que no se incorporaron al expediente sancionador instruido.

Además, no resulta viable acudir a lo preceptuado por el artículo 55 del Reglamento de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (Real Decreto 520/2005), para, haciendo uso de la facultad del Tribunal para solicitar “que se complete el expediente”, pretender que se incorporen en este momento al expediente sancionador instruido en su día, documentos o pruebas no incorporados por el instructor. Tal norma procesal contenida en aquel artículo 55 únicamente faculta al Tribunal para traer al expediente de revisión, los documentos que formando parte del expediente instruido en su día por el órgano cuya decisión se impugna, no han sido remitidos al Tribunal, no pudiendo suponer una reconstrucción, por parte del Tribunal, del contenido que el instructor del expediente debió poner en conocimiento del órgano encargado de la resolución del expediente sancionador. Recordemos que el citado artículo 210.2 de la LGT ordena que los datos, pruebas o circunstancias que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo *“...antes de la propuesta de resolución”.*

En cualquier caso, y, aunque obviamente no se correspondería con el caso analizado, véase que este Tribunal se ha pronunciado recientemente sobre el alcance de aquel artículo 55 citado, en conexión con otros preceptos de normas tributarias, argumentándose en su resolución de 15 de julio de 2016 (RG.4562/2014), que:

“Por otra parte, el artículo 55.1 del RD 520/2005 también prevé, dentro de la fase de tramitación del expediente, la posibilidad solicitar la que se complete el citado expediente ...

..., la conclusión resulta clara: mientras que el órgano de aplicación de los tributos, autor del acto impugnado, tiene la obligación legal de remitir el expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos, en cambio el Tribunal Económico-Administrativo que conoce de una reclamación puede solicitar a la Administración autora del acto tanto los informes que estime necesarios como la posibilidad de acordar de oficio que se complete el expediente, pero ambas posibilidades son meras potestades o facultades, no un deber o una obligación. Dicho con otras palabras, la falta de cumplimiento por parte de la Administración autora del acto impugnado de su obligación legal de remitir un expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos no puede intentar verse suplida con el intento de imponer entonces a los Tribunales la obligación, no prevista ni por la Ley ni por el reglamento, de requerir la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente, obligación de requerimiento que únicamente se prevé para el caso de un incumplimiento absoluto de su obligación de remisión por parte de la Administración.

Consecuentemente, el TEAR no tenía la obligación de pedir que se completara el expediente. Y llegados a este punto, debe recordarse que la falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización no entiende este TEAC que constituya un mero defecto formal, sino una falta de justificación de la realización del hecho imponible o de su dimensión económica, extremos cuya prueba recae sobre la Administración, lo que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción”.

Noveno.

Por último, no obvia este Tribunal que en los acuerdos por los que se adoptaron el inicio de aquellos procedimientos sancionadores, que incluían las propuestas de resolución, se transcribe parcialmente el artículo 210.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, señalándose que, *“quedan incorporados al presente expediente los datos, pruebas o circunstancias obrantes u obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación”*.

Dicha referencia al artículo 210.2 de la LGT quedó vacía de contenido, al no incorporarse a los expedientes sancionadores ninguno de aquellos “datos, pruebas o circunstancias”, en tanto que ninguno de ellos, absolutamente ninguno, se incorporó realmente a los expedientes sancionadores.

El carácter formal de la incorporación de datos, pruebas o circunstancias a la que se refiere expresamente el citado precepto no puede suponer que dicha incorporación sea solo formal, sino que también sea formal. Parece claro que decir que “quedan incorporados...los datos, pruebas o circunstancias...” pero no incorporarlos realmente, no cumple con el diseño del procedimiento separado que se acaba de referir. No puede tener más valor que una mera referencia a la ubicación de esas pruebas y datos, pero esa ubicación sigue estando fuera del expediente sancionador. No se materializa, de este modo, el contenido y finalidad del artículo, cual es garantizar la instrucción separada de los expedientes sancionadores, separación que si bien no obliga a repetir, en el seno del procedimiento sancionador, toda la instrucción realizada para ultimar la liquidación, si exige, al menos, la incorporación a él *“los datos, pruebas o circunstancias obrantes u obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación”*, incorporación que debe ser real, sin que sea suficiente una remisión en bloque al expediente incoado para la sustentar la liquidación. Deben extraerse del expediente liquidador los elementos que deban sustentar la sanción, e incorporarlos al expediente sancionador.

En la misma línea aquí mantenida, esto es, la primacía de la formación material del expediente sancionador, por encima del formulismo de las expresiones utilizadas que no se correspondan con el contenido real del mismo, se ha pronunciado ya este Tribunal. Así, en resolución de 10 de julio de 2008 (RG.1291/2007), reiterando previos pronunciamientos, este Tribunal afirmaba que:

“En cuanto a la falta de incorporación formal del expediente de comprobación al sancionador, obran en el expediente los documentos en los que se fundamentan los datos, pruebas y circunstancias que se han tenido en cuenta para la tipificación de la conducta y la calificación y cuantificación de la infracción tributaria y, como se ha señalado por este Tribunal en resolución de 25-07-2007 (RG 1593/06) <<La circunstancia de que no conste formalmente la diligencia de incorporación no constituye un defecto que acarree la nulidad de lo actuado, toda vez que lo esencial es que consten en el expediente los documentos incorporados y los mismos obran en él >> ...”. (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

En su virtud,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA**estimarlo parcialmente:**

- Confirmando la resolución impugnada en lo que hace a las liquidaciones giradas por la Inspección con relación a D **Px...** por el IRPF de los ejercicios 2005-2006 (28/13909/2010) y 2007 (28/13910/2010), y con relación a la mercantil **C** por el concepto de Retenciones IRPF de los ejercicios 2005-2006-2007 (28/13967/2010),

- Anulando la resolución impugnada en lo que respecta a las sanciones impuestas a D **Px...** por el IRPF de los ejercicios 2005-2006 (28/27520/2010) y 2007 (28/27575/2010), que, en consecuencia, deben ser anuladas.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.