

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ054301

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA***Sentencia 102/2014, de 26 de febrero de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 15039/2013***SUMARIO:****IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Prestaciones de servicios.**

*Préstamos y empréstitos.* Una entidad realiza la actividad de club de alterne y presta, asimismo, un servicio de cajero, del cual se benefician, indica, los clientes y cuya operativa consiste en que la misma, mediante terminal distinto a los propios de la actividad de bar especial y hospedaje, entrega dinero en efectivo contra operaciones por tarjeta; dinero que sostiene no revierte en la misma, sino que es empleado por los clientes para retribuir a las mujeres los servicios pactados con ellas. La Administración, no obstante, atribuyó a la mercantil actora ingresos del 50 por ciento de los importes percibidos, correspondiendo el otro 50 por ciento a dichas mujeres. No puede reputarse insostenible la tesis de la Inspección pues el único beneficio del eventual aumento de consumos en el local no parece que se corresponda con el importe de las cantidades ingresadas y cuya salida no se puede justificar. Además, está acreditado el ingreso, que la emisión de justificante que emite el cajero es la de dicho ingreso y el acceso del mismo a las cuentas bancarias de la mercantil.

**Estimación indirecta. Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.**

**Anomalías que determinan la aplicación del régimen.** A la estimación indirecta coadyuvan tanto la inexistencia de comprobantes de la disposición por caja del mismo efectivo que se ingresa por el cajero, como la discordancia entre adquisiciones a proveedores y consumos -sin que pudiera justificarse una importantísima actividad de autoconsumo, como se alegó- así como la imposibilidad de acreditar exactamente cuántas mujeres utilizaban el hospedaje y, lo que es más importante, que el precio abonado sería deficitario casi en un 33 por ciento para el corriente en actividad semejante. No es posible considerar en situación de igualdad, para apreciar la prueba practicada, la documental que habría de conformar la contabilidad de la mercantil, que no se ha aportado de cara a una estimación directa de las bases, con la documental que se origina en comparecencias ante fedatario público de empleados del establecimiento, que efectúan sus aseveraciones ante Notario sin contradicción alguna.

**Procedimiento de inspección. Lugar y tiempo de las actuaciones.** La inspección se ha seguido en las oficinas de la Administración con la conformidad del representante del obligado tributario y aunque se hubiesen personado los actuarios en el local los hechos habrían de ser los mismos, por discutirse el resultado tributario a que conduce aquella distribución de terminales y de elementos del local.

**Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Se aprecia culpabilidad.** El elemento fáctico que procede de la regularización tributaria pone de manifiesto una conducta culpable consistente en excluir de declaración aquello que se encuentra sujeto al Impuesto sobre la idea de que, aun incorporado al patrimonio del sujeto pasivo, se ha producido una correlativa salida equivalente, que no se justifica.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 53, 151 y 193.3.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 4.1.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 174 y 183.

**PONENTE:***Don José María Gómez y Díaz-Castroverde.***T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4**

A CORUÑA

SENTENCIA: 00102/2014

- N11600

N.I.G: 15030 33 3 2013 0016689

Procedimiento : PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015039 /2013 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. COMPLEJO LA FUENTE SL

LETRADO LUIS FRANCISCO ROSON FERREIRO

PROCURADOR D./D<sup>a</sup>. MARCIAL PUGA GOMEZ

Contra D./D<sup>a</sup>. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

LETRADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D<sup>a</sup>.

PONENTE: D. JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE

EN NOMBRE DEL REY

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la

### **SENTENCIA**

Ilmos./as. Sres./as. D./D<sup>a</sup>

JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE  
JUAN SELLES FERREIRO  
FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA  
MARIA DOLORES RIVERA FRADE  
MIGUEL HERNANDEZ SERNA

A CORUÑA, veintiséis de febrero de dos mil catorce.

En el recurso contencioso-administrativo que, con el número 15039/2013, pende de resolución ante esta Sala, interpuesto por COMPLEJO LA FUENTE S.L., representada por el procurador D. MARCIAL PUGA GOMEZ, dirigido por el letrado D. LUIS FRANCISCO ROSON FERREIRO, contra ACUERDO DEL TEAR DE 25/10/12 SOBRE IVA 2005-2006.EXPEDIENTE 15/1797-1798/10. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente el Ilmo. Sr. D. JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

#### **Segundo.**

Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

**Tercero.**

No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

**Cuarto.**

En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo de 110.132,73 euros.

**FUNDAMENTOS JURIDICOS****Primero.**

El presente recurso jurisdiccional lo dirige la entidad mercantil COMPLEJO LA FUENTE, S.L. contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 25 de octubre de 2012, dictado en las reclamaciones 15/1797/10 y 15/1798/10, acumuladas, sobre liquidación y sanción en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2005 y 2006.

La entidad demandante, tal cual expone en la demanda, realiza la actividad de club de alterne, modalidad de club de plaza, compaginando las actividades de café-bar especial con las de hospedaje. Ello implica, según explica, que dicho club posibilita y oferta la estancia en régimen de pensión completa a mujeres que prestan servicios de compañía a clientes de ellas, percibiendo la remuneración pactada con dichos clientes, siendo el beneficio para la empresa el aumento del consumo en el bar.

En el ejercicio de tales actividades, ante la negativa de entidades bancarias a disponer en beneficio de los usuarios de cajeros automáticos en las proximidades del club, la mercantil demandante optó por prestar, asimismo, un servicio de cajero, del cual se benefician, indica, los clientes y cuya operativa consiste en que la mercantil actora, mediante terminal distinto a los propios de la actividad de bar especial y hospedaje, entrega dinero en efectivo contra operaciones por tarjeta; dinero que sostiene no revierte en la recurrente, sino que es empleado por los clientes para retribuir a las mujeres los servicios pactados con ellas.

Como quiera que las cantidades así obtenidas tienen acceso a entidades bancarias, representando ingresos de 1.088.839,52 euros en 2005 y 1.226.771,19 en 2006, sin que se hayan declarado a efectos de Impuesto sobre el Valor Añadido, la Administración, tras ejercicio de actividad de comprobación en investigación mediante inspección, atribuyó a la mercantil actora ingresos del 50% de tales importes, entendiéndose que se trata de cantidades cobradas mediante tarjeta que, en efecto, se destinan al pago de servicios de compañía por parte de las mujeres del club pero no en su totalidad en favor de ellas, sino solamente en el porcentaje descrito que, de este modo, se reparte en la proporción citada entre la mujer que presta los servicios y la mercantil demandante.

El ámbito del recurso gira en torno a tal imputación, respecto de la cual la demandante discute la determinación de la base mediante el régimen de estimación indirecta; plantea que no se ha respetado el trámite de audiencia, por haberse incorporado documentación una vez finalizadas las actuaciones; que la inspección no se ha desarrollado en las instalaciones del local, lo que le hubiera permitido contemplar la diferente ubicación de terminales y particulares destinados a cada facturación; que la Inspección imputa un comportamiento delictivo; y que no se ha tomado en consideración la prueba propuesta durante la tramitación de la inspección.

**Segundo.**

En síntesis, pues, lo que la demanda defiende es la existencia de un ingreso, a través del terminal TPV, y una correlativa salida del mismo importe por caja sin que, y esto es relevante, exista acreditación documental de la recepción de tal importe por los usuarios, dada la naturaleza de las actividades realizadas y la imputación del gasto de los clientes, de suerte que con tal exigencia se quebraría la confianza en la confidencialidad del acceso de aquéllos a las instalaciones. Por lo tanto, y también en síntesis, lo que está acreditado es el ingreso; que la emisión de justificante que emite el TPV es la de dicho ingreso; y está también acreditado el acceso de tales ingresos a las cuentas bancarias de la actora, en el importe descrito. Es la falta de los documentos de caja, en unión de otros particulares relativas a incongruencias en el consumo, que la actora justificó en el autoconsumo, y la falta de acreditación total de los servicios de hospedaje, que impediría conocer el número exacto de mujeres residentes, lo que condujo al régimen de estimación indirecta, cuya virtualidad debemos analizarla desde la

perspectiva del particular que conforma el ámbito del presente recurso, que son las referidas operaciones denominadas "de cajero".

En cuanto a la estimación indirecta, esta Sala ya tiene declarado que de los tres regímenes de determinación de la base que regula el 50 LGT (estimación directa, estimación objetiva y estimación indirecta), ésta última es un método subsidiario de los otros dos, en cuanto que puede ser utilizado en los supuestos en los que la determinación de la base imponible no es posible efectuarla ni directamente ni acudiendo a la estimación objetiva singular. Así se desprende del artículo 53.1 LGT, al establecer que: "el método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
- b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos".

En este régimen de estimación, la Administración puede utilizar una serie de medios, como el propio artículo 53.2 recoge, al punto de señalar que " las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:

- a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
- c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes".

El carácter subsidiario de este régimen conlleva, primero, la motivación de su utilización en el supuesto concreto, y, segundo, la determinación de la base imponible.

De lo expuesto, se deduce que las características del régimen de estimación indirecta se circunscriben, en primer lugar, a que es de aplicación subsidiaria a los otros dos sistemas (estimación directa y estimación objetiva), utilizándose en las hipótesis tasadas en las que se permite; en segundo lugar, que no se basa en datos reales del sujeto o del hecho gravados, sin perjuicio de que se puedan usar los que resulten disponibles; y en tercer lugar, que la Administración tributaria no puede disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las circunstancias constatadas en el mencionado artículo 53.1 LGT.

A la vista de estos presupuestos legitimadores del régimen de estimación indirecta, se observa que tienen en común el incumplimiento de deberes de diverso tipo por el interesado. En cualquier caso, el incumplimiento formal en sí mismo no es fundamento suficiente para la aplicación del régimen discutido, sino que es necesario que con tal incumplimiento no pueda liquidarse el tributo con arreglo a los otros métodos previstos por la ley del tributo. Así, lo relevante para la aplicación del régimen de estimación indirecta es la imposibilidad objetiva de probar un determinado dato o elemento de hecho necesario para la liquidación del tributo.

En definitiva, debe tenerse en cuenta que conforme al artículo 53 de la LGT la aplicación del régimen de estimación indirecta exige dos presupuestos: de un lado, el comportamiento legalmente incorrecto del sujeto pasivo no presentando sus declaraciones tributarias o incumpliendo sustancialmente sus obligaciones contables y, de otro, que como consecuencia de ese incumplimiento no pueda la Administración proceder a la estimación de los bienes por el sistema directo.

En conclusión, pues, en el régimen de estimación indirecta no se persigue un cálculo certero y exacto de la base imponible, sino una estimación de ésta en relación con la que habría de resultar si el contribuyente hubiera cumplido adecuadamente con sus obligaciones fiscales.

La actora niega la procedencia de dicho régimen, pese a reconocer la inexistencia de documentación y, como tal, la de su contabilización. No obstante, y de ahí que se denuncie que la prueba presentada no fue valorada adecuadamente en sede administrativa, pretende que los elementos puestos a disposición en aquel momento se sostengan en una suerte de extrapolación general, a partir de las manifestaciones ante fedatario público de encargados/as, camareros, clientes y mujeres que prestan servicios en el club, todos ellos encaminados a sostener la diferenciación de ingresos por terminales, el pago del hospedaje y, lo que es más importante, la circunstancia de que ninguna de las cantidades ingresadas a través del TPV a modo de "cajero" ingresa en el patrimonio de la recurrente.

Es evidente que este medio de justificación no puede sustituir al de la documentación que no se aporta de cara a una estimación directa de las bases, de lo que ya concluimos que la utilización de la estimación indirecta estaba justificada y se ha motivado como tal, con el alcance que examinamos a continuación.

### **Tercero.**

Como antes indicábamos, en la estimación indirecta no se precisa la utilización de datos reales del contribuyente, con independencia de que se utilicen aquellos de los que se disponga, sino de lo que se trata es de establecer la base imponible con aquellos elementos de los que, en efecto, se dispone o con los que razonablemente, conecten con éstos. De este modo, no se alcanza aleatoriamente una base ficticia, sino aquella que se aproxima adecuadamente a la real, a partir de los elementos concurrentes. A tal fin, la inexistencia de documentación legítima la estimación indirecta, pero no es suficiente para alcanzar el importe de la base. A ello se llega, primero, a partir de unas cantidades absolutamente demostradas, que son las ingresadas en entidades bancarias de las que no se puede deducir el total importe que la actora propugna, ya que a tal efecto solamente se dispone de las manifestaciones notariales de personas relacionadas con vínculos de dependencia laboral o interesadas en el asunto y, por supuesto, no con la totalidad de clientes o mujeres del club, tanto en el momento de la inspección como en momentos anteriores.

En segundo término, debe añadirse un juicio de verosimilitud de la tesis que se mantiene cuya operativa, de inicio, ya se le tiene que manifestar de compleja prueba al empresario en un contexto en el cual no desarrolla una actividad de prestamista, sino estrictamente una pretendida actividad bancaria, ajena a su actividad propia, en la cual se realiza una operación de ingreso y correlativa salida a la que la recurrente se dice completamente ajena en su destino final. Y la explicación que se sirve es que con ello se facilita a los clientes del local el acceso a un efectivo del que se beneficiarán las mujeres que prestan servicios de compañía, con el único beneficio para la demandante de que, al disponer de más efectivo, aumentarán las consumiciones en el local.

A partir de esta versión no puede reputarse insostenible la tesis de la Inspección de que la demandante se beneficia, de alguna manera, de las cantidades que se entregan a los clientes por el servicio de cajero. El único beneficio del eventual aumento de consumos en el local no parece que se corresponda con el importe de las cantidades ingresadas y cuya salida no se puede justificar. Y, en este punto, lo que la Inspección ha hecho es imputar a la demandante el 50% de tales cantidades, entendiéndose que del restante 50% se benefician las mujeres que prestan servicios de compañía en el local. Sobre esta conclusión debe descartarse que la actividad inspectora esté imputando un delito a la demandante, pues la estimación indirecta lo que pretende es buscar una explicación lógica y razonable para la determinación de la base que, como la propia demanda reconoce, hubiese podido alcanzar al cien por cien de las cantidades ingresadas. Desde esta perspectiva, entonces, no hay una imputación delictiva -nada se imputa sobre ello, ni se perfilan tipos delictivos en el acta- sino una distribución de unos ingresos que minorarían lo ingresado por la demandante en entidades bancarias, a los estrictos efectos del tributo discutido; es decir, la interpretación fiscal de unos ingresos no contemplados por el contribuyente a efectos de IVA. La decisión final sobre si ello constituye o no un delito no conforma la presente resolución, ni podría hacerlo en términos del artículo 4.1 de la Ley Jurisdiccional. Y, en fin, de lo que se trata, tratándose de estimación indirecta, no es de hallar el importe real de lo ingresado, sino de la estimación de ello a partir de criterios legales ( artículo 53.2 LGT ), razonables, verosímiles y fundados, sin que resulten arbitrarios ni los criterios elegidos ni la cifra final atribuida al contribuyente.

Por lo tanto ese juicio de razonabilidad no es anterior o coetáneo a las actividades inspectoras ni a la liquidación que de ellas dimana, sino que se trata de un juicio "ex post" en el presente caso en manos, primero del TEAR y, ahora de la Sala. Y ello es importante, porque la recurrente entiende que el elemento esencial de la determinación a partir de la distribución entre el empresario y la mujer que utiliza el local lo constituye una documentación aportada por la inspección una vez finalizadas propiamente las actividades inspectoras, lo que infringiría el principio de audiencia.

El artículo 183 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI) dispone que "Cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación tributaria del obligado, se notificará el inicio del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de conformidad o de disconformidad, que se registrará por lo dispuesto en el artículo". Entiende la recurrente que el trámite de audiencia, en fecha 29 de enero de 2010, se concede antes de que estén completas las actividades inspectoras, pues no fue hasta el 17 de febrero cuando el actuario puso a su disposición los referentes en que fundaba su imputación del 50% de ingresos; referentes que niega por no versar sobre situaciones idénticas a la de la demandante. Sobre tal particular hemos de señalar que tal documentación, que antecede a la liquidación, no quiebra la audiencia concedida, por conceptuarse como un elemento que, a mayor abundamiento, justifica el criterio seleccionado por la inspección para la distribución de ingresos. Se trate de una aportación que pone de relieve que el criterio porcentual elegido no ha sido arbitrario

sino que es de uso en otros entornos, por más que en el acta no se impute delito alguno a la recurrente. Y es que, si reparamos, como antes se dijo y la actora reconoce, que se pudo haber efectuado una imputación del cien por cien, según se deriva de los actos propios del contribuyente, entonces, no habría necesidad de justificar o razonar aquella distribución del 50%. Y esta distribución no se representa como ilógica o infundada sino, por el contrario, como coherente con las actividades desarrolladas por unos y otros en el local siendo el juicio de verosimilitud compatible con la apreciación discutida, desde el momento en que no es, en efecto, altruista la prestación del servicio de cajero en beneficio de clientes que, en principio, no son propios de la demandante, y que incluso reporta gastos en comisiones, parece claro que el empresario no ha de permanecer absolutamente ajeno a aquella corriente de efectivo generada por sí mismo, a costa del cliente, a la espera de que éste decida utilizar los servicios de bar y complementarios a éste, efectuando consumiciones. Se trata de una apreciación, como decimos, coherente con el contexto en que los hechos se producen sin que exista elemento alguno que condene a la arbitrariedad o a la condición de apodíctica la determinación del porcentaje imputado, incluida la determinación del número de mujeres en el local durante cada ejercicio inspeccionado. En definitiva, pues, se ha aportado una documentación que complementa lo instruido, pero que no lo sustituye ni se convierte en el único elemento de referencia para la liquidación.

#### **Cuarto.**

El resto de motivos que atañen a la liquidación giran sobre la idea de que con los elementos que el contribuyente puso a disposición de la Administración podría haberse determinado la base mediante estimación directa y, es de añadir, sin tomar en consideración a su favor el efectivo entregado a los clientes mediante la actividad de cajero. Pues bien, aun reconociendo el importante esfuerzo argumental de la demanda sobre el particular, sin embargo, analizando ahora las pruebas a que la demanda se refiere, que hace suyos en autos por proyección en ellos de lo acreditado en sede administrativa, tampoco desde esta perspectiva el recurso ha de prosperar.

No es de olvidar que, aun refiriendo la discusión a aquellos ingresos en actividad de cajero, a la estimación indirecta coadyuvan tanto la inexistencia de comprobantes de la disposición por caja del mismo efectivo que se ingresa por el TPV, como la discordancia entre adquisiciones a proveedores y consumos -sin que pudiera justificarse una importantísima actividad de autoconsumo, como se alegó- así como la imposibilidad de acreditar exactamente cuántas mujeres utilizaban el hospedaje de la demandante y, lo que es más importante, que el precio abonado sería deficitario casi en un 33% para el corriente en actividad semejante. Estos elementos ciertamente justifican la estimación indirecta, pero alguno de ellos, como es el precio del hospedaje o la dificultad de establecer el número exacto de mujeres en el establecimiento en los ejercicios discutidos conducen a entender que la demandante habría de tener intereses complementarios a la actividad de hospedaje de mujeres y consumos de bar especial para clientes. Y dicho esto, entonces, la convergencia de pruebas en el régimen estudiado no es ajena ni a la idea de objetividad ni a la de contradicción, de suerte que no es posible considerar en situación de igualdad, para apreciar la prueba practicada, la documental que habría de conformar la contabilidad de la mercantil, que la documental que se origina en comparecencias ante fedatario público de empleados/as del establecimiento y mujeres que allí han realizado actividades, todos y cada uno de ellos/as seleccionadas por la propia recurrente y que efectúan sus aseveraciones ante Notario sin contradicción alguna mediante la intervención de otra parte que no sea quien propone tal prueba.

Y ello enlaza con la cuestión relativa al lugar de práctica de las actuaciones inspectoras. Sobre el particular, el artículo 174 RGGI dispone que:

"Las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse en cualquiera de los lugares establecidos en el artículo 151.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según determinen los órganos de inspección.

2. Las actuaciones relativas al análisis de la documentación a que se refiere el artículo 142.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán practicarse en el lugar donde legalmente deban hallarse los libros de contabilidad o documentos, con las siguientes excepciones:

a) Cuando exista previa conformidad del obligado tributario, que se hará constar en diligencia, podrán examinarse en las oficinas de la Administración tributaria o en cualquier otro lugar en el que así se acuerde.

b) Cuando se hubieran obtenido copias en cualquier soporte de los libros y documentos a que se refiere el artículo 142.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, podrán examinarse en las oficinas de la Administración tributaria.

c) Cuando se trate de registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por estas, se podrá requerir su presentación en las oficinas de la Administración tributaria para su examen.

d) Cuando las actuaciones de inspección no tengan relación con el desarrollo de una actividad económica, se podrá requerir la presentación en las oficinas de la Administración tributaria correspondiente de los

documentos y justificantes necesarios para la debida comprobación de su situación tributaria, siempre que estén establecidos o sean exigidos por normas de carácter tributario o se trate de justificantes necesarios para probar los hechos o las circunstancias consignados en las declaraciones tributarias.

3. Los órganos de inspección en cuyo ámbito de competencia territorial se encuentre el domicilio fiscal del obligado tributario podrán examinar todos los libros, documentos o justificantes que deban ser aportados aunque se refieran a bienes, derechos o actividades que radiquen, aparezcan o se desarrollen en un ámbito territorial distinto.

Del mismo modo, los órganos de inspección cuya competencia territorial no corresponda al domicilio fiscal del obligado tributario podrán desarrollar en cualquiera de los demás lugares a que se refiere el artículo 151 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las actuaciones que procedan en relación con dicho obligado.

Y el artículo 151 LGT sobre el particular señala que:

" 1. Las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse indistintamente, según determine la inspección:

- a) En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.
- b) En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.
- c) En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.
- d) En las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.  
(. . .)".

En el presente caso, desde la perspectiva jurídica, la inspección se ha seguido en las oficinas de la Administración con la conformidad del representante del obligado tributario sin que los hechos en que la liquidación se sustenta, concretamente la distribución del local o la existencia de varios y distintos terminales TPV, según el servicio prestado, sean discutidos por la Administración. Y, desde la perspectiva fáctica, las actividades que el local realiza no parece que deban excluir aquella práctica, siendo fácilmente comprensible la ineficaz colaboración que de mujeres y clientes habrían de obtener los actuarios, más allá de poder entender algún tipo de actuación probatoria, precisamente, con personas seleccionadas por el obligado. En cualquier caso, aunque se hubiesen personado los actuarios en el local los hechos habrían de ser los mismos, esencialmente por no discutir los argumentos de la recurrente sobre el particular, sino el resultado tributario a que conduce aquella distribución de terminales y de elementos del local.

#### **Quinto.**

En cuanto a la sanción impuesta, es doctrina ya expuesta por la Sala en otras ocasiones la que indica que la referencia legal a la sanción de las infracciones tributarias incluso a título de simple negligencia no autoriza a concluir que el menoscabo de la norma se derive directamente de la omisión del mínimo deber de cuidado exigible, sino que precisa una fundamentación en correspondencia con lo alegado por el contribuyente que permita sentar la concurrencia de aquella negligencia y, en consecuencia, la procedencia de la sanción. El razonamiento que, entre los hechos y su consecuencia jurídica, efectúa la Administración es, en este contexto, esencial.

El acuerdo sancionador destacó el conocimiento por parte del obligado tributario de la mecánica del IVA, con presentación de declaraciones que omiten ingresos sujetos al impuesto, destacando que estando en condiciones de dar a conocer a la Hacienda Pública las verdaderas bases imponibles se habían omitido las contraprestaciones satisfechas por los clientes, calificando la conducta como culpable y destacando igualmente el incumplimiento de la necesaria diligencia.

A partir de todo cuanto hemos expuesto sobre la liquidación, el recurso igualmente habrá de ser desestimado en cuanto a la sanción, pues no estamos ante un supuesto de discrepancia jurídica, sino ante una omisión de declaración de contraprestaciones sujetas al impuesto, que tienen una perceptible realidad y se pueden establecer con exactitud, con una atribución final al 50%, de lo que se sigue una actuación voluntariamente dirigida a la comisión del tipo infractor, que se reputa como grave por concurrencia de los elementos previstos en el artículo 193.3 LGT. Y, aunque la demanda acota precedente sentencia nuestra en la que se cita, con más detalle, cuanto hemos expuesto al principio de este fundamento, a tenor de lo indicado y de lo hasta ahora expuesto en torno a la sanción, no puede concluirse la inexistencia de culpabilidad que la actora propugna, pues el elemento fáctico que procede de la fase de regularización tributaria pone de manifiesto una conducta culpable consistente, precisamente, en excluir de declaración aquello que se encuentra sujeto al

Impuesto, sobre la idea de que, aún incorporado al patrimonio del contribuyente, se ha producido una correlativa salida equivalente que no se justifica por lo cual, y a tenor la fundamentación propuesta por la Administración, el recurso debe decaer igualmente en este aspecto.

#### **Sexto.**

Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. A tal efecto, es de tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 394.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , aplicable supletoriamente al presente proceso por imperativo de lo dispuesto en la Disposición Final Primera de la Ley Reguladora conforme al cual para apreciar, a efectos de condena en costas, que el caso era jurídicamente dudoso se tendrá en cuenta la jurisprudencia recaída en casos similares.

No concurriendo en el caso ninguna de las circunstancias contempladas en los artículos citados, procede la imposición de costas a la parte demandante, en la cuantía máxima de mil quinientos euros, comprensiva de los derechos de representación y asistencia letrada.

### **FALLAMOS**

Que DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad mercantil COMPLEJO LA FUENTE, S.L. contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 25 de octubre de 2012, dictado en las reclamaciones 15/1797/10 y 15/1798/10, acumuladas, sobre liquidación y sanción en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2005 y 2006. Con imposición de las costas procesales a la parte demandante en la cuantía máxima de mil quinientos euros, comprensiva de los derechos de representación y asistencia letrada.

Notifíquese a las partes, haciéndole que contra ella, sólo se podrá interponer el recurso de casación para la unificación de doctrina establecido en el artículo 96 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, dentro del plazo de treinta días contados desde el siguiente a la notificación de la sentencia. Asimismo podrá interponer contra ella cualquier otro recurso que estime adecuado a la defensa de sus intereses, y en su momento, devuélvase el expediente administrativo a su procedencia, con certificación de esta resolución.

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACION.-** La sentencia anterior ha sido leída y publicada el mismo día de su fecha, por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE al estar celebrando audiencia pública la Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Doy fe. A CORUÑA, veintiséis de febrero de dos mil catorce.

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.