

## BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057531

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Burgos)**

*Sentencia 10/2015, de 27 de enero de 2015*

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Rec. n.º 68/2014*

### SUMARIO:

**Procedimiento de inspección. Plazo. Dilaciones. Retraso en la aportación de documentos.** Incumplimiento del requerimiento de aportación del extracto bancario, si se aporta en formato distinto al solicitado, por lo que se considera dilación. En cuanto a los documentos que el obligado manifiesta no tener en su poder, la dilación es computa hasta que se constata que la documentación no va a ser aportada. **Inicio de actuaciones. Motivación.** La mera inclusión del obligado tributario en plan es suficiente motivación del acuerdo de inicio de actuaciones. **Representación.** El hecho de que falten algunos datos en el modelo normalizado de autorización no le priva de validez a la otorgada por el administrador de la entidad.

**Aplicación e interpretación de las normas. Simulación. IS. Base imponible. Gastos de personal. Estimación indirecta. Servicios prestados por un anterior trabajador por cuenta ajena hasta que se dio de alta en el IAE.** La vinculación con la empresa es total, no dispone de medios personales y materiales, no ha contratado a terceros para que le auxilien en su trabajo, las facturas que emite presentan ciertas irregularidades que permiten considerar que se han confeccionado con posterioridad. Inmediatamente después de cobrar sus facturas se retiraban en efectivo cantidades que suponían un 70 por ciento del importe facturado. Se da por acreditado que se ha producido simulación, por lo que debe gravarse el hecho efectivamente realizado. La Inspección incrementó la base en el importe facturado por los servicios, pero la disminuyó en la retribución percibida por el trabajo, determinada por la diferencia entre lo facturado y las cantidades retiradas en efectivo. Sin embargo, el Tribunal considera que la Inspección no puede aplicar la estimación directa, pues no hay elementos suficientes para determinar los rendimientos que corresponden al trabajador. La liquidación debe ser anulada para que se siga el régimen de estimación indirecta. **Liberalidades/ gastos necesarios.** No son deducibles ciertos gastos en atenciones a empleados y relaciones públicas pues no se identifican los destinatarios. Tampoco son deducibles las primas de seguros de muerte y enfermedad de los administradores. **Incrementos no justificados de patrimonio. Deudas inexistentes.** Falta de prueba de la realidad de las deudas. Procede la sanción, pero cuantificada en atención a la nueva liquidación que se gire.

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 46, 51, 53, 98, 108, 141, 150, 179, 183 y 211.

Ley 1/1998 (LDGC), art. 29.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributarias), arts. 30, 97, 104 y 170.

RD 939/1986 (RGIT), art. 31 bis.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 14, 19 y 134..

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

### PONENTE:

*Doña María de la Encarnación Lucas Lucas.*

Magistrados:

Don LUIS MIGUEL BLANCO DOMINGUEZ

Don MARIA CONCEPCION GARCIA VICARIO

Don MARIA DE LA ENCARNACION LUCAS LUCAS

**T.S.J.CASTILLA-LEON SALA CON/AD S-2**

BURGOS

SENTENCIA: 00010/2015

-

N11600

AVDA. DE LA AUDIENCIA Nº 10

N.I.G: 09059 33 3 2014 0000116

Procedimiento : PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000068 /2014 /

Sobre: HACIENDA ESTATAL

De D./ña. CASTELLANA DE SEGURIDAD Y CONTROL, S.A.

LETRADO

PROCURADOR D./Dª. ALEJANDRO JUNCO PETREMENT

Contra D./Dª. TEAR SALA DE BURGOS

LETRADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./Dª.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE

CASTILLA Y LEÓN.- BURGOS

SECCION 2ª

Presidente/allma. Sra. Dª. Concepción García Vicario

SENTENCIA

Sentencia Nº: 10/2015

Fecha Sentencia : 27/01/2015

TRIBUTARIA

Recurso Nº : 68 / 2014

Ponente Dª. M. Encarnación Lucas Lucas

Secretario de Sala : Sr. Sánchez García

Ilmos. Sres.:

Dª. Concepción García Vicario

Dª. M. Encarnación Lucas Lucas

D. Luis Miguel Blanco Domínguez

En la Ciudad de Burgos a veintisiete de enero de dos mil quince.

En el recurso contencioso administrativo número 68/2014 interpuesto por CASTELLANA DE SEGURIDAD Y CONTROL S.A. representada por el Procurador Sr. Junco Petrement y asistido por el Letrado Sr. Triana Pascual contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos de 10 de

enero de 2014 por la que se desestiman las reclamaciones NUM000 y acumulada NUM001 interpuestas, la primera contra el acuerdo de liquidación por Impuesto de Sociedades periodo 2006-2009, numero de acta NUM002 , y por importe de 59.983,83 euros; y la segunda contra el acuerdo sancionador derivado de la liquidación anteriormente citada, habiendo comparecido como parte demandada la Administración General del Estado representada y defendida por el Abogado del Estado en virtud de la representación que por ley ostenta.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso administrativo ante esta Sala el día 21 de marzo de 2014.

Admitido a trámite el recurso se dio al mismo la publicidad legal, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado al recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 13 de mayo de 2014 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando se dicte sentencia por la que estimando el recurso se anule la resolución impugnada y todos los actos administrativos practicados por la inspección de los que dicha resolución trae causa. Se ordene, en su caso, la indemnización a cargo de las Administración demandada de los gastos de los avales bancarios que la actora hubo de prestar para obtener la suspensión de la ejecución de los actos recurridos en vía administrativa y jurisdiccional. Se ordene la devolución de los ingresos que por el concepto reclamado hubiera efectuado, en su caso, el actor con los intereses de demora correspondientes desde la fecha del ingreso de conformidad con lo dispuesto en el art. 221 de la Ley General Tributaria .

#### **Segundo.**

Se confirió traslado de la demanda por termino legal a la parte demandada que contestó a la demanda a medio de escrito de 18 de abril de 2013 oponiéndose al recurso solicitando la desestimación del mismo en base a los fundamentos jurídicos que aduce.

#### **Tercero.**

Una vez dictado decreto de fijación de cuantía, fue recibido el recurso a prueba, siendo practicadas las pertinentes propuestas por las partes. En la fase de conclusiones cada parte elevo las suyas a definitivas, y, quedaron los autos conclusos para sentencia, habiéndose señalado el día 11 de diciembre de 2014 para votación y fallo, lo que se efectuó. Se han observado las prescripciones legales en la tramitación de este recurso, salvo el plazo para dictar sentencia dado el volumen y extensión del mismo.

### **FUNDAMENTOS JURIDICOS**

#### **Primero.**

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos de 10 de enero de 2014 por la que se desestiman las reclamaciones NUM000 y acumulada NUM001 interpuestas, la primera contra el acuerdo de liquidación por Impuesto de Sociedades periodo 2006- 2009, numero de acta NUM002 , y por importe de 59.983,83 euros, y la segunda contra el acuerdo sancionador derivado de la anterior liquidación por importe de 60.251,25 euros.

Alega la parte recurrente en apoyo de sus pretensiones anulatorias los siguientes motivos: 1.- Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria al no haberse interrumpido dicho plazo por incumplimiento de la duración máxima de las actuaciones de inspección lo que conlleva la nulidad de la liquidación y sanción en la parte que afecta al ejercicio 2006, rechazando las dilaciones que se le imputan por la inspección y por la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos; 2.- Nulidad de la resolución recurrida por infracción del ordenamiento jurídico en la identificación de la actora, por defectos formales en el procedimiento, por desviación de poder y por falta de motivación del inicio de las actuaciones; 3.- Inexistencia de la simulación afirmada por la liquidación y por ello falta de motivación y pruebas para determinar su existencia y la no deducibilidad de las cuotas correspondientes a los gastos realizados por los trabajos efectuados para la actora por el Sr. Gaspar ; 4.- Nulidad de la determinación de la base imponible por el método de estimación directa, con medios de la indirecta, pues no se justifica el seguimiento del régimen de estimación directa de bases por presunciones, o, en su caso, nulidad de la determinación de una base imponible acudiendo, aunque sea parcialmente, al método de estimación indirecta sin que exista junto al acta el preceptivo informe al que se refiere el art. 158.1 de la LGT ; 5.- Incorrecta determinación del aumento de la base imponible por los llamados "otros

gastos"; 6.- Incorrecto aumento de la base imponible por ausencia absoluta de motivación e inaplicación del art. 134 a los saldos de las cuentas que se mencionan; 7.- Nulidad del acuerdo sancionador en cuanto no identifica adecuadamente al obligado tributario ni determina de forma clara y directa la infracción tributaria cometida; e 8.- Inexistencia de prueba y motivación suficiente de las infracciones y sanciones tributarias.

El Abogado del Estado por su parte defiende la conformidad a derecho de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional y consecuentemente de las liquidaciones recurridas.

**Segundo. PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN A DETERMINAR LA DEUDA TRIBUTARIA CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO 2006.**

Debemos partir de que denunciada la existencia de exceso en el plazo de duración de las actuaciones inspectoras se ha de hacer una precisión importante, cual es que ese exceso de plazo, tras la modificación que supone el art. 150.2 de la LGT 58/03 respecto de lo previsto en el art. 29.3 de la Ley 1/1998, lo único que conlleva es que si bien deja de tener efectos interruptivos de la prescripción lo actuado hasta la fecha de exceso de plazo, las actuaciones posteriores sí que tienen efectos interruptivos, y lo único que ocurre es que no se devengan intereses de demora por el periodo de actuaciones inspectoras que va desde que se produce el exceso de plazo hasta la finalización de las actuaciones.

Hechas estas precisiones resulta que en el supuesto presente el inicio de las actuaciones inspectoras tuvo lugar con fecha 21 de septiembre de 2010 por lo que el plazo normal de su duración sería hasta el 21 de septiembre de 2011, si no hubiera dilaciones imputables al sujeto pasivo. Como las actuaciones concluyeron el 15 de diciembre de 2011, resulta que tenemos que la duración de las actuaciones inspectoras fue de 450 días, esto es, más allá del plazo normal, por lo que habrá que determinar si ese exceso de plazo es o no imputable a sujeto pasivo.

Como pone de manifiesto el informe adjunto al Acta de disconformidad se solicitó en diligencia de fecha 21/10/2010 la aportación del Libro Diario de los ejercicios objeto de comprobación. En la comparecencia recogida en la diligencia de 17/02/2011, la Inspección hace constar que el contenido del soporte informático por el que se ha aportado dicha información, mediante correo electrónico de fecha 28/10/2010, está incompleto y se reitera que se vuelva aportar subsanando los errores observados, haciendo constar que " a los efectos del cómputo del plazo señalado en el artículo 150 de la LGT, no se incluirán en el cómputo de dicho plazo las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, ni los periodos de interrupción justificada. En este sentido, la incomparecencia en el lugar, día y hora señalados o la no aportación de los documentos requeridos, se considerará dilación no imputable a la Administración, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.a) del RGAT ". La entrega de la información contable requerida se efectúa mediante correo electrónico de fecha 02/03/2011 y se recoge en la diligencia de fecha 17/03/2011.

En la comparecencia recogida en la diligencia de 03/05/2011, se hace constar que falta de aportar (entre otra documentación) el extracto de movimientos de la cuenta bancaria abierta a nombre del contribuyente en la entidad Banesto con núm. NUM003 del ejercicio 2006, en el formato requerido; por lo que se reitera su aportación, y, expresamente se le indica que " a los efectos del cómputo del plazo señalado en el artículo 150 de la LGT, no se incluirán en el cómputo de dicho plazo las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, ni los periodos de interrupción justificada. En este sentido, la incomparecencia en el lugar, día y hora señalados o la no aportación de los documentos requeridos, se considerará dilación no imputable a la Administración, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.a) del RGAT ". Se reiteró su aportación en sucesivas diligencias y se entregó dicha información a la Inspección en la comparecencia recogida en la diligencia de 07/06/2011.

En la comparecencia recogida en la diligencia de 03/05/2011, también se hace constar que falta de aportar (entre otra documentación) la retribución detallada de un oficial de 1ª de la mercantil comprobada para el ejercicio de 2009, solicitada en la diligencia de 19/04/2011; por lo que se reitera su aportación. Se reiteró su aportación en sucesivas diligencias y se aportó la documentación requerida mediante correo electrónico de fecha 11/07/2011, recogida en la diligencia suscrita en la comparecencia de 19/07/2011.

En la comparecencia recogida en la diligencia de 03/05/2011, se hace constar que falta de aportar (entre otra documentación) los partes de horas de los trimestres 1º y 2º del ejercicio 2006, en los que se recoge la liquidación de las facturas de D. Gaspar de ese periodo, ya solicitado en la diligencia de 19/04/2011; por lo que se reitera su aportación. Se reiteró su aportación en sucesivas diligencias. En escrito adjunto, que se aportó por parte del representante autorizado en diligencia de 28/06/2011, se recoge lo siguiente "... Hasta el momento actual no hemos podido encontrarlos. Cuando la Agencia Tributaria nos solicitó los partes del 2º semestre, se sacó el archivador que contenía todo el ejercicio y se aportó el segundo semestre, posteriormente hemos sido incapaces de localizar el mencionado archivador por lo que no disponemos de la información que nos solicitan .", por lo que se da por concluida la dilación relacionada con la petición de dichos partes de horas.

En la comparecencia recogida en diligencia de 3/05/2011, se hace notar por parte de esta Inspección que una vez revisada la documentación aportada con anterioridad, faltan de aportar (entre otra documentación) los

contratos y justificación completa (sueldos, pluses, pagas extras, dietas, etc...) de las remuneraciones de los trabajadores con unas bases de retención superiores a 20.000 euros, ya solicitada por esta Inspección en diligencia de 12/11/2010. En la diligencia de fecha 14/12/2010 se aporta un escrito adjunto en el que se describen las funciones de parte del personal con esa base de retención y las cantidades globales de uno de ellos, no aportándose nada más por lo que se reitera su aportación. Se reiteró su aportación en sucesivas diligencias y no habiendo sido efectuada dicha aportación, al iniciar el trámite de audiencia mediante comunicación de fecha 20/07/2011, se da por concluida la dilación relacionada con dicho requerimiento de información.

En la comparecencia recogida en diligencia de 17/05/2011, se hace notar por parte de la Inspección que faltan de aportar (entre otra documentación) parte de los extractos de movimientos de las cuentas bancarias de las que es titular el contribuyente durante los ejercicios objeto de comprobación, ya solicitadas en la comunicación de ampliación de actuaciones, por lo que se reitera su aportación y, expresamente se le indica que " a los efectos del cómputo del plazo señalado en el artículo 150 de la LGT , no se incluirán en el cómputo de dicho plazo las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, ni los períodos de interrupción justificada. En este sentido, la incomparecencia en el lugar, día y hora señalados o la no aportación de los documentos requeridos, se considerará dilación no imputable a la Administración, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.a) del RGAT '. La remisión de dicha documentación a esta Inspección se realizó mediante correo electrónico de fecha 03/06/2011.

En la comparecencia recogida en diligencia de 17/05/2011, se hace notar por parte de la Inspección faltan de aportar (entre otra documentación) el Libro Registro de IVA del ejercicio 2006 completo, ya solicitado en la comunicación de ampliación de actuaciones, por lo que se reitera su aportación. Se reiteró su aportación en sucesivas diligencias, para que se aportase de forma íntegra el mismo. La remisión de dicha documentación a esta Inspección se realizó mediante correo electrónico de fecha 22/06/2011.

### **Tercero.**

Con estos datos y a la vista de lo reflejado en las distintas diligencias teniendo en cuenta que el Tribunal Supremo, en sentencia de 10 de noviembre de 2011, dictada en el recurso de casación núm. 2780/2008 entre otras, en la que, a su vez, se remite a lo resuelto por el Alto Tribunal en las Sentencias de 24 de enero de 2011 (rec. cas. núms. 4697 / 2007 y 485/2007 ), que señaló: « Con este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción "dilaciones imputables al contribuyente", a las que alude el artículo 29.2 de la Ley 1/1998 y que el artículo 31 bis, apartado 2, define con mayor detenimiento como el retraso en que incurriere al cumplimentar las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias, así como el que se derive de los aplazamientos que interesare. Podemos ya, pues, dejar sentados dos criterios al respecto: en primer lugar, que la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Así, pues, cabe hablar de "dilación" tanto cuando pide una prórroga para el cumplimiento de un trámite y es concedida, como cuando, simple y llanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información.

Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero ocurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea >>

En el presente supuesto la actora rechaza las dilaciones que se le imputan.

La primera de ellas que va desde el 17-2-2011 al 2-3-2011 (13 días) por estimar que se está computando como dilación parte de un plazo que le fue concedido para cumplimentar la petición de incluir determinados conceptos para su tratamiento, lo que cumplimenta el 2-3-2011 antes de finalizar el plazo que le había sido otorgado. Esta alegación no puede ser estimada. En diligencia de 21-10-2010 se requirió a la recurrente para que aportara copia en soporte informático (EXCELL) del libro diario correspondiente a los ejercicios 2006, 2007 y 2008. Y en diligencia de 17-2-2011 se pone de manifiesto que en lo aportado faltan algunos conceptos necesarios para su tratamiento por lo que se requiere la aportación en fichero EXCELL con un formato que los incluya. Por lo tanto no se trata de que se le diera un nuevo plazo para cumplimentar documentación adicional sino que la aportada no cumplía las exigencias requeridas, ya que no podía ser tratada por la administración, por lo que es imputable a la actora el tiempo transcurrido hasta su completa aportación.

Dilación 2º desde el 3-5-2011 al 7-6-2011 por falta de aportación de los movimientos bancarios del contribuyente en determinada cuenta de Banesto.

Sostiene la actora que dichos movimientos habían sido aportados mediante correo electrónico de 14-3-2007 aunque no en formato Q43 sino con la denominación f0000008.dat cuyo contenido coincide, exactamente,

con el extracto que, en formato papel, aportó el 7 de junio de 2011, por lo que si la administración no comprobó el contenido de este archivo no le es imputable a la actora esta dilación.

Esta alegación no puede ser estimada por las siguientes razones: 1.- En la diligencia de 3 de mayo de 2011 se constata que el formato del extracto de la cuenta de Banesto aportado no se corresponde con el formato Q43 requerido, por lo que se reitera su aportación, es decir, aunque el actor hubiera aportado el extracto en otro formato ello no cumplía lo que se le había requerido ya que esta debía ser aportada en el formato exigido.

2.- Ni en la diligencia de 3 de mayo de 2011, en la que se hace este requerimiento, ni en la de 17-5- 2011, en la que se reitera, la empresa actora hizo manifestación alguna referente a que dicho extracto estaba ya aportado, lo que bien pudo hacer al amparo del art. 98.1 del RGAT, en el que se dispone que en las diligencias se harán constar.... g) Las alegaciones o manifestaciones con relevancia tributaria realizadas, en su caso, por el obligado tributario, entre las que deberá figurar la conformidad o no con los hechos y circunstancias que se hacen constar. Por lo que, en definitiva, mostro conformidad tanto a la no aportación como a la necesidad de la misma.

3.- El actor no ha acreditado que el documento f0000008.dat (cuyo visionado tampoco ha sido posible para este Tribunal) coincida con el documento en formato papel aportado el 7-6-2011 y al que finalmente la Inspección ha dado validez.

Dilación tercera: del 3 de mayo de 2011 al 17 de julio de 2011, por falta de aportación de la retribución detallada de un oficial de 1º de la mercantil, solicitada el 19 de abril de 2011.

Alega el recurrente que en la diligencia de 19 de abril de 2011 se le requería la aportación de los conceptos salariales citados en el apartado 1) anterior referidos a un oficial de 1ª del ejercicio 2009, y que este apartado no se refería a ningún concepto salarial, por lo que siendo un requerimiento oscuro su tardanza en cumplirlo no le es imputable. Alegación que no cabe acoger ya que el apartado 1) citado a su vez se remitía a los puntos 3) y 4) de la anterior diligencia y esta diligencia en su punto 4 se refiere a los conceptos salariales indicados.

Añade el recurrente que dicha documentación debe estimarse aportada con la nota explicativa acompañada a la diligencia de 5- 4-2011, lo que no cabe acoger ya que, como manifiesta el TEAR, en dicha nota únicamente se contienen generalidades no aportando detalle numérico, siendo de indudable trascendencia lo requerido ya que se trataba de demostrar que una persona, aparente trabajador autónomo, era en realidad trabajador por cuenta ajena de la sociedad con la categoría de Oficial de 1º.

Dilación 4 Del 3/5/2011 a 28/6/2011 por no aportar documentos que dice no tener, dilación que se computa desde el fin del plazo dado en el requerimiento para su aportación hasta que manifestó que no los tenía en su poder. La empresa actora estima que para que pueda considerarse la existencia de una dilación debe referirse a la aportación de documentos finalmente aportados, pero no cuando estos no se aportan. No cabe tampoco estimar esta alegación ya que, en el presente supuesto, lo que se ha computado como dilación es el tiempo que ha transcurrido hasta que la actora manifestó no poseer la documentación que le había sido requerida, es decir, se computa como dilación el tiempo transcurrido hasta que se constata que la documentación no va a ser aportada, manifestación que el recurrente podía haber realizado antes evitando la dilación.

Dilación quinta: Del 3-5-2011 al 20 de julio de 2011 por no aportación de documentación relativa a los contratos y justificación completa (sueldos, pluses, pagas extras, dietas...) de las remuneraciones de los trabajadores con unas bases de retención superiores a 20.000 euros.

La actora sostiene que no existe diligencia de 30 de mayo de 2011 en la que se dice le fue requerida dicha documentación y, en todo caso, si se refiere a la documentación cuya entrega fue reiterada en la diligencia de 3 de mayo de 2011 la misma fue aportada en diligencia de 14/12/2010. A la vista de lo obrante en las actuaciones esta dilación también es imputable a la actora ya que, como se indica en la resolución del TEAR, aunque es cierto que no hay diligencia de 30 de mayo de 2011 ello se debe a un error material, como se hace constar en el acta de disconformidad, y en el acuerdo de liquidación, y la documentación aportada en diligencia de diciembre de 2010 es insuficiente para cumplir lo requerido ya que se limita a una breve descripción de las retribuciones de tres trabajadores.

Y finalmente la dilación 7, ya que la 6 fue estimada por el TEAR como no imputable a la actora, va desde el 17-5-2011 al 22 de junio de 2011 por no aportación del libro registro del IVA del ejercicio 2006 completo que le había sido requerido en la comunicación de ampliación de las actuaciones. La actora rechaza esta dilación sosteniendo que en fecha 3 de junio de 2011 lo único que faltaba de aportar eran las cabeceras de la denominación de los datos, cabeceras que eran obvias por derivar de los datos que se contienen en cada columna.

Respecto de esta dilación esta Sala comparte el criterio de la inspección ya que fueran los datos que fueran los que faltaban en los documentos aportados lo cierto es que no estaban completos faltando datos, como reconoce el recurrente, que deben constar en los mismos a fin de poder llevar a cabo su análisis y comprobación.

Finalmente indicar que en las diligencias referidas se fijaba plazo para el cumplimiento de la aportación con advertencia de las consecuencias por incumplimiento del plazo, y en cuanto a la relevancia de la documentación que en cada caso fue requerida la misma resulta de la naturaleza de la misma y relación con el objeto de las actuaciones de comprobación e investigación, debiendo remitirnos en cuanto a la importancia de

estos en relación con las actuaciones a lo manifestado por el acuerdo de liquidación y que no ha sido rebatido por el recurrente.

#### **Cuarto.**

Procede ahora entrar a analizar el resto de las cuestiones planteadas consistentes en nulidad del procedimiento por infracción del ordenamiento jurídico en la identificación de la actora, por defectos formales, por desviación de poder y por falta de motivación del inicio de las actuaciones al haberse iniciado de oficio como consecuencia de una denuncia.

En este apartado la actora alega, primero, la vulneración del art.98.2 de la LGT y el 97.1 b) del RGAT, al estimar que tanto en el plan de carga, como en sus modificaciones, y en el acuerdo de inicio de actuaciones, figura la expresión A09088048 CASTELLANA DE SEGURIDAD Y CONTR, lo que no identifica correctamente a la recurrente, defecto que supone la nulidad del acto sin que pueda ser subsanado por sus actuaciones posteriores, las cuales, en su caso, habrían subsanado los defectos de notificación pero no los defectos del acto notificado.

Dispone el art. 98.2 de la LGT que " Los documentos de iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios deberán incluir, en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, de la persona que lo represente ", y el art. 97.1 del RGAT, RD 1065/2007 que " Las comunicaciones a las que se refiere en el artículo 99.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre , General Tributaria , contendrán mención expresa, al menos, de los siguientes datos: a) Lugar y fecha de su expedición. b) Nombre y apellidos o razón social denominación completa y número de identificación fiscal de la persona o entidad a la que se dirige. c) Lugar al que se dirige. d) Hechos o circunstancias que se comunican o contenido del requerimiento que se realiza mediante la comunicación. e) Órgano que la expide y nombre y apellidos y firma de la persona que la emite ". Y por su parte, el 99.7 de la Ley 58/2003, dispone que " Las actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento. Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan .".

De estos preceptos se concluye que en el documento de comunicación de inicio de actuaciones debe constar la razón social y el número de identificación fiscal del obligado tributario, y que dicha comunicación es la notificación al interesado del inicio de las actuaciones.

En el presente supuesto en el documento de comunicación de inicio de las actuaciones consta, en su folio 1, identificado el obligado tributario con su razón social CASTELLANA DE SEGURIDAD Y CONTROL S.L. figurando además su dirección, y en su folio 2, en el apartado de obligado tributario, se indica su número de identificación fiscal seguido de CASTELLANA DE SEGURIDAD Y CONTR. Por lo tanto no cabe concluir, en contra de lo sostenido, que dicho documento no le identifica correctamente pues constan los elementos exigidos en la normativa aplicable y, en todo caso, la actora se dio por notificada de esta actuación lo que es buena prueba de que no cabía error en su identificación. Además, al tratarse de una comunicación le es aplicable lo previsto en el art. 58.3 de la Ley 30/1992 para las notificaciones, pues es lo que es, en el sentido de ser subsanados sus defectos por la actuación posterior del obligado tributario cumplimentando el trámite conferido.

En segundo lugar se alega falta de motivación del acto de iniciación del procedimiento inspector siendo insuficiente la mera indicación de que el inicio del procedimiento inspector obedece a la inclusión del obligado en el plan del órgano actuante.

Consta en el expediente las siguientes órdenes de carga:

Una primera de 1 de junio de 2010 firmada por el Inspector Regional Adjunto en la que se indica:

ORDEN DE CARGA EN PLAN DE INSPECCIÓN

Núm. REFERENCIA: 739.498-G-0001

Equipo/Unidad de Inspección: 09- 600- 02

Jefe de Equipo/Unidad: Laura NUM004

Programa: 14195

OBLIGADO TRIBUTARIO: A09088048 CASTELLANA DE SEGURIDAD Y CONTR

Descripción del programa: CONTROL RECEPTORES OTRAS FACTURAS IRREGULARES

Actuaciones: ACTUACION COMPROBACION E INVESTIGACION

Alcance de la actuación de comprobación e investigación:

- Parcial

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 2T 2006 a 4T 2008

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2006 a 2008

Control facturación de Gaspar .

Otra segunda de 15 de septiembre de 2010 también firmada por el Inspector Regional Adjunto de ORDEN DE MODIFICACIÓN DE CARGA EN PLAN, por prescripción del 2T del 2006.

Otra tercera de 8 de abril de 2011 también firmada por el Inspector Regional adjunto ORDEN DE MODIFICACIÓN DE CARGA EN PLAN , en la que se indica:

Núm. REFERENCIA: 739.498-G-0004

Equipo/Unidad de Inspección: 09- 600- 02

Jefe de Equipo/Unidad: Laura NUM004

Programa: 14195

OBLIGADO TRIBUTARIO: A09088048 CASTELLANA DE SEGURIDAD Y CONTR

Descripción del programa: CONTROL RECEPTORES OTRAS FACTURAS IRREGULARES

Actuaciones: ACTUACION COMPROBACION E INVESTIGACION

Alcance de la actuación de comprobación e investigación: - General

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 2T 2006 a 4T 2008

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2006 a 2008

Motivos variación orden inicial: A la vista de los hechos y circunstancias puestos de manifiesto en la comprobación en curso y trasladados por el actuario.

A la empresa recurrente le fue notificada la comunicación de inicio de actuaciones de inspección y comprobación indicando " Por orden del Inspector Jefe, y al objeto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios, por los conceptos y periodos que a continuación se detallan, le comunico el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en los términos previstos en el artículo 141 y 145 de la Ley General Tributaria .....

Posteriormente le fue notificada la comunicación de ampliación de actuaciones de comprobación e investigación: " Por orden del Inspector Jefe, y al objeto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios, se pone en su conocimiento que se amplía el alcance de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en los términos previstos en el artículo 178.5 del 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 (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, BOE del 5/9), en adelante RGAT, iniciadas mediante comunicación de fecha 21/09/2010. Las actuaciones inspectoras respecto de los siguientes conceptos y periodos pasan a tener alcance general de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre , BOE del 18/12), en adelante LGT, y en el artículo 178.2 del RGAT:

CONCEPTO/s PERÍODOS

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 3T/2006 a 4T/2009

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2006 a 2009

Por la parte actora se sostiene que no está motivado el acuerdo de inicio de actuaciones no siendo suficiente a estos efectos la referencia a la inclusión del obligado tributario en la orden de cargar del Plan ya que, en este caso, el inicio no fue consecuencia directa del Plan sino que tuvo su origen indirecto en la presentación de una denuncia tributaria con la aportación de documentos de procedencia ilícita.

En este orden de cosas debemos partir de que es aplicable al presente caso el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, toda vez que la decisión de iniciar las actuaciones de inspección es posterior a su entrada en vigor. El art. 170 del indicado Reglamento, referido a los planes de inspección, establece en su apartado 1: "1. La planificación comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad."

Y el apartado 8 del mismo artículo dispone:

"8. 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."

Según reiterada jurisprudencia (de la que son muestra la sentencia del Tribunal Supremo, 30 de noviembre de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 164/2008 y la sentencia de fecha 4 de octubre de 2004 (recurso de casación nº 8778/1999 ), la orden de carga en Plan de Inspección es un acto de trámite reservado y confidencial, cuya notificación no procede y que sólo es necesario que conste en el expediente

para garantizar que la Administración no actúe de forma arbitraria frente a cualesquiera contribuyentes, y la referencia al mismo sirve de motivación al acto de inicio del procedimiento, pero en modo alguno la ausencia de dicha orden o, menos aún, la inexistencia de motivación en la misma es per se causa de nulidad radical a menos que se acredite por el contribuyente que ha sido seleccionado por la Inspección de forma arbitraria o discriminatoria, algo que no consta acreditado en este caso.

En este mismo sentido se ha pronunciado la Sentencia de la Sala 3 del Tribunal Supremo, de 28 de octubre de 2010, cuya doctrina ha sido confirmada por otra más reciente de 4 de mayo de 2011, señalando: " De esta forma, y junto al modo normal de iniciación de actuaciones inspectoras, que tiene lugar, en cumplimiento y desarrollo de la planificación, a través de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad, existe la posibilidad de actuación a virtud de autorización escrita y motivada del Inspector-Jefe, establecida sin duda con la finalidad de que una actuación investigadora rápida y eficaz salga al paso de actuaciones irregulares. De aquí que en la Sentencia de 3 de abril de 2008 se señale que hay que entender que cuando la selección de los contribuyentes se realiza en aplicación de un plan, la referencia del mismo sirve de motivación al acto de inicio del procedimiento; ahora bien, si resulta necesario una labor de selección adicional para especificar la identificación del contribuyente elegido, dentro de los criterios del plan, ha de fundamentarse dicha labor, lo mismo que ocurre cuando se inician las actuaciones sin sujeción a Plan, porque el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos del inicio de la inspección. Ahora bien, el derecho expresado no supone que la simple omisión de la documentación relativa al inicio del procedimiento inspector comporte consecuencias invalidantes, salvo que se alegue y se pruebe que la selección de un determinado contribuyente se realizó al margen de la normativa establecida. Así se ha dicho en la sentencia de 3 de abril de 2008 y se ha ratificado en la de 29 de septiembre de 2008 ".

Esta doctrina ha sido reiterada en la sentencia de 15/10/2014 Ponente MANUEL VICENTE GARZON HERRERO, en la que declara " Derivado de lo anterior, y en segundo término, nuestras sentencias de 28 de octubre de 2010 y 4 de mayo de 2011 ponen de relieve que el derecho expresado no supone que la simple omisión de la documentación relativa al inicio del procedimiento inspector comporte consecuencias invalidantes, salvo que se alegue y se pruebe que la selección de un determinado contribuyente se realizó al margen de la normativa establecida. Es decir, lo relevante a efectos de estimar la alegación formulada, es acreditar la falta de justificación de la inclusión en el Plan de Inspección de quien es recurrente. Sobre este extremo no formula alegación alguna el recurrente, lo que, por otro lado, tampoco se infiere de lo actuado a la vista de los hechos probados declarados por la sentencia de instancia".

En el presente supuesto ni se alega ni se acredita que no hubiera motivos o razones para no proceder a realizar las actuaciones de investigación y comprobación frente al recurrente, con independencia del resultado de las mismas, por lo que la mera inclusión del obligado tributario en el plan de inspección, existiera o no una previa denuncia, es suficiente motivación del acuerdo de inicio de actuaciones, razón por la que esta alegación debe ser desestimada no habiéndose demostrado una actuación arbitraria de la Administración en la selección del recurrente para llevar a cabo actuaciones de comprobación e inspección.

A continuación se sostiene la nulidad de las actuaciones por falta de poder suficiente de quien ha actuado en nombre de la empresa actora en el procedimiento por defectos que, conocidos por la Inspección, no fueron puestos en conocimiento de la sociedad actora para que procediera a su subsanación, defecto que le ha causado indefensión.

Dispone el art. 46 de la LGT " 1. Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.

2. Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV y V de esta ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente. A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración tributaria para determinados procedimientos.

3. Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación.

4. Cuando en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria, o en los supuestos que se prevean reglamentariamente, se presente por medios telemáticos cualquier documento ante la Administración tributaria, el presentador actuará con la representación que sea necesaria en cada caso. La Administración tributaria podrá requerir, en cualquier momento, la acreditación de dicha representación, que podrá efectuarse de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo.

5. Para la realización de actuaciones distintas de las mencionadas en los apartados 2, 3 y 4 anteriores, la representación podrá acreditarse debidamente en la forma que reglamentariamente se establezca.

6. Cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 6 del artículo 35 de esta ley, concurren varios titulares en una misma obligación tributaria, se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos, salvo

que se produzca manifestación expresa en contrario. La liquidación que resulte de dichas actuaciones deberá ser notificada a todos los titulares de la obligación.

7. La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo competente".

En el presente supuesto consta en las actuaciones dos escritos de modelo normalizado de otorgamiento de la representación, uno de 8-10-2011 y otro de 3 de mayo de 2011, presentado tras la comunicación de ampliación de las actuaciones. En el primero de ellos, a los efectos que aquí interesan, únicamente se indica que D. Carlos Jesús otorga la representación a D. Abilio , con NIF..., y el domicilio de ambos. En el segundo se indica que el poder lo otorga D. Carlos Jesús , como representante legal de CASTELLANA DE SEGURIDAD Y CONTROL S.A. a favor de Don Abilio . Además figura en el expediente la escritura pública de 19 de junio de 2008 en la que se eleva a público el acuerdo de la Sociedad Castellana de Seguridad y Control por el que se nombra administrador solidario de la sociedad a Don Carlos Jesús .

Por lo tanto la persona que ha actuado en el procedimiento administrativo por la sociedad recurrente -el Sr. Abilio - tenía poder conferido por el administrador solidario de la sociedad -Sr. Carlos Jesús -, poder válido y eficaz, aunque no constara en el primero de los modelos normalizados aportados alguno de los datos que deben figurar, no debiendo olvidarse que dicho escrito lo rellena y presenta el propio obligado tributario, o la persona designada en él como representante. En definitiva el hecho de faltar alguno de los datos en el modelo normalizado de representación no le priva de validez a la que se otorga cuando esta lo ha sido por la persona de la sociedad que tiene capacidad para ello, en este caso, el administrador solidario. La representación ha sido otorgada por persona con capacidad para ello, sin que la falta de constancia de algunos datos en los modelos normalizados de representación presentados le haya causado indefensión alguna ya que la indefensión invocada en la demanda podría producirse de no actuar una persona debidamente autorizada por la empresa pero en el presente caso el Sr. Abilio estaba debidamente autorizado al haberlo sido por el Administrador solidario.

También es de destacar que a lo largo del expediente administrativo la inspección ha ido solicitando diversa documentación, que se ha ido aportando conforme se ha ido requiriendo, no recusando el representado las actuaciones de su representante ni alegando en momento alguno la insuficiencia de poder del mismo, por lo que los representantes legales de la mercantil eran conocedores de las actuaciones llevadas a cabo por su representante ante la inspección. Además tanto el inicio de las actuaciones como su ampliación y la comunicación del inicio del trámite de audiencia así como las comparecencias para la firma de las actas han sido notificadas a la propia empresa y esta ha presentado las alegaciones que ha estimado oportunas suscritas por el administrador solidario.

#### **Quinto. Inexistencia de simulación**

En la liquidación impugnada se procede, entre otras cuestiones, a un aumento de la Base Imponible declarada para cada uno de los ejercicios comprobados, por la eliminación de la facturación de la supuesta actividad económica de D. Gaspar , por los siguientes importes: Ejercicio 2006: 140.252,14 euros; Ejercicio 2007: 126.571,04 euros; Ejercicio 2008: 109.500,69 euros; Ejercicio 2009: 131.744,46 euros. Del mismo modo, al calificar estos rendimientos como de trabajo dependiente, se procede a una disminución de la Base Imponible declarada para cada uno de los ejercicios comprobados, en el importe que se han determinado como dato cierto de la retribución por el trabajo desempeñado por D. Gaspar , las cantidades resultantes de la diferencia entre lo facturado (IVA incluido) y las cantidades que han salido sin justificación alguna de las cuentas de D. Gaspar durante estos ejercicios, y todo ello sobre la base de estimar simulada la prestación de servicios, como trabajador autónomo, de D. Gaspar , siendo, en realidad, a juicio de la Inspección, trabajador por cuenta ajena de la recurrente. La empresa actora niega que haya habido simulación y por lo tanto lo que afirma es que el Sr. Gaspar es trabajador por cuenta ajena y que en tal condición ha realizado trabajos para Castellana de Seguridad y Control S.A.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 14 de mayo de 2014 (recurso 78/2013 ) recuerda la doctrina general sobre la simulación y dice: "La doctrina del Tribunal Supremo sobre la simulación puede sintetizarse en las siguientes consideraciones:

1.- La esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada», y puede ser absoluta, lo que sucede cuando «tras la apariencia creada no existe causa alguna», o relativa, que se da cuando «tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso», esto es, cuando «tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes» ( Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000 , FD Quinto) EDJ 2005/165934, supuesto al que se refiere el art. 1276 del Código Civil .

2.- En el ámbito tributario, la simulación se recoge en la actualidad en el art. 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que establece que «en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes» (apartado 1), que «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» (apartado 2), y que «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» (apartado 3).

3.- La calificación, en el caso concreto, de la convención celebrada por las partes habrá de tener en cuenta no sólo las estipulaciones formalmente establecidas sino también la real intención de los contratantes puesta de manifiesto a través de las reglas de hermenéutica contractual de los arts. 1281 a 1289 del Código Civil, pues «la calificación de los contratos ha de descansar en el contenido obligacional convenido, abstracción hecha de la denominación que las partes asignen a aquéllos», verdadera voluntad de los contratantes que hay que deducir de «los actos de las partes, coetáneos y posteriores a la celebración del contrato» ( Sentencia de la Sala Primera de 28 de mayo de 1990, FD Tercero).

4.- En este sentido la STS de 29 de octubre de 2012 (Rec. 6460/2010) EDJ 2012/239597 y 7 de junio de 2012 (Rec. 3959/2009) EDJ 2012/118232, consideran que existe simulación cuando se realizan "una serie de negocios, que no respondían a la realidad típica que les justifica". O cuando no existe la "causa que nominalmente expresa el contrato, por responder éste a otra finalidad jurídica distinta" - STS de 26 de septiembre de 2012 (Rec. 5861/2009) EDJ 2012/212354-. No siendo óbice para su apreciación la "realidad de cada una de las múltiples operaciones realizadas, y que desde la normativa mercantil no ofrecían tacha alguna" - STS de 28 de marzo de 2012 (Rec. (Rec. 3797/2008) EDJ 2012/60096-. Y, además y en todo caso, "las operaciones han de tratarse, en la perspectiva fiscal, sinópticamente, es decir, contemplando la repercusión que en el patrimonio del sujeto pasivo se ha producido, evitando que el tratamiento parcial de las fases de dicha operación (que aparecen como negocios jurídicos independientes) distorsione la finalidad perseguida por el interesado, y, consiguientemente, la dicotomía normativa en su tratamiento tributario" - STS de 15 y 24 de noviembre de 2011 ( Rec. 153 EDJ 2011/270628 y 1231/2008 EDJ 2011/308026)-. Añadiendo la sentencia que "no siempre es fácil identificar plenamente el mecanismo elusivo que se utiliza -no puede obviarse que su delimitación es fruto de construcciones dogmáticas de fácil identificación teórica, pero de, a veces, sinuosos perfiles en la realidad -, las diferencias pueden llegar a ser extremadamente sutiles, el denominador común suele ser el engaño, la ocultación, en definitiva una simulación...(siendo) lo relevante es descubrir el mecanismo elusivo, la verdadera intención o móvil de los intervinientes, el negocio subyacente, que dote de la real entidad al fenómeno económico que se pretendía ocultar o encubrir para subsumirlo en la normativa fiscal a propósito".

Siendo posible que el negocio simulado se presente como "un negocio ficticio (esto es no real" - aunque puede ocultar en algunas ocasiones un negocio verdadero-, como un negocio simple -aunque una importante modalidad del mismo es el negocio múltiple o combinado- y, en fin, como un negocio nulo, por cuanto no lleva consigo, ni implica transferencia alguna de derechos - STS de 26 de septiembre de 2012 (Rec. 5861/2009) EDJ 2012/212354-. Así, la STS de 8 de marzo de 2012 (Rec. 4789/2008) EDJ 2012/50063) razona que no cabe apreciar una operación o negocio jurídico aisladamente, sino que debe analizar el "conjunto destinado" a la obtención de la ventaja fiscal.

4.- En todo 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» ( Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000, FD Quinto EDJ 2005/165934); y que «la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma», de modo que «la "causa simulandi" debe acreditarla la Administración que la alega» (Sentencia antes cit., FD Octavo), en virtud de los arts. 1.214 CC EDL 1889/1 y 114 y ss. L.G.T. (actuales 105 y ss. de la Ley 58/2003 EDL 2003/149899).

5.- Por ello, considera el Tribunal Supremo que la simulación o el negocio jurídico simulado tiene «un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia», y, el resultado de esa valoración es «una cuestión de hecho, y su constatación es facultad de los Tribunales de instancia y no es revisable en casación salvo que se demuestre que es ilógica» ( Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000), FD Sexto EDJ 2005/165934). En la medida en que la simulación supone ocultación y la existencia de un negocio jurídico aparente, para llegar a la convicción de su existencia suele acudir a la llamadas prueba indirectas (indiciaria y de presunciones) - STS de 13 de septiembre de 2012 (Rec. 2879/2010) EDJ 2012/218883 y 22 de marzo de 2012 (Rec. 3786/2008) EDJ 2012/60109, entre otras muchas-.

6.- Por lo que se refiere a la simulación relativa, ya afecte a la causa del contrato..., ya a los sujetos o al contenido del mismo, sería preciso para que exista que el negocio creado externamente por las partes (negocio jurídico aparente) no sea realmente querido por aquéllas, que buscan otro negocio jurídico distinto (o negocio simulado). O, como tiene declarado la Sala Primera del Tribunal Supremo en sus sentencias de 23 de septiembre

de 1990 , 16 de septiembre de 1991 EDJ 1991/8605, (6274), 8 febrero de 1996 EDJ 1996/945, la "simulación contractual se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, por responder éste a otra finalidad jurídica distinta", añadiéndose en la última de las referidas sentencias que 'el concepto jurisprudencial y científico de simulación contractual, que es un vicio de declaración de voluntad de los negocios jurídicos por el cual, ambas partes, de común acuerdo, y con el fin de obtener un resultado frente a terceros, que puede ser lícito o ilícito, dan a entender una manifestación de voluntad distinta de su interno querer'». (...)

8.- «La simulación (relativa) es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de Ley. De este modo lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes contratan de encubrir una determinada realidad (anti)jurídica. Por eso frente a la simulación, la reacción del ordenamiento sólo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir» ( STS 15 de julio de 2002 EDJ 2002/29076).

« Simulación, pues, y no mero fraude de Ley, ya que, en el caso de éste, el negocio o negocios realizados son reales. No se trata de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma ('norma de cobertura'), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ('norma defraudada').

9.- Y en cuanto a la alegación de no estarse ante un supuesto de simulación sino de economía de opción basada en motivos económicos válidos, se ha sostenido (como recuerda la Sentencia de 18 de marzo de 2013 - rec. 392/2011 EDJ 2013/38053) que si bien es legítima la llamada economía de opción, porque no afecta al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria ( sentencia de 4 de julio de 2007 (recurso 274/03 , FJ 4º, letra d) EDJ 2007/70253). Cuestión diferente es que, bajo la apariencia de esa legítima opción, en realidad se pacten negocios jurídicos anómalos ( sentencias de 15 de diciembre de 2008 (casación 5985 /05, FJ 4 º) EDJ 2008/282614 y 9 de marzo de 2009 (casación 6866 / 05 , FJ 6º) EDJ 2009/38199, entre otras), esto es, acuerdos con los que se persigue la obtención de resultados o de fines distintos a los previstos por la ley para la fórmula utilizada. De lo anterior se colige que la existencia de un negocio jurídico simulado o de un complejo negocial de esa índole impide defender la presencia de una opción económica legítima.

Que no cabe confundir la conducta de quien, para capear una carga fiscal, ejecuta, en el ejercicio legítimo de su libertad de empresa ( artículo 38 de la Constitución ), un negocio distinto del pretendido, obteniendo los efectos civiles y mercantiles propios del realmente realizado y no los del inicialmente programado, con la situación de quien con idéntica mira lleva a cabo la operación tributariamente más beneficiosa, pero la organiza de modo que (por fraude, simulación u otro artificio) las consecuencias para su patrimonio en el orden civil y mercantil sean las que corresponderían a la opción inicial, fiscalmente más onerosa. La «economía de opción » no ampara tal clase de comportamientos ( sentencia de 5 de julio de 2010 (casación 373/07 , FJ 4º) EDJ 2010/378569)".

#### **Sexto.**

Expuesta esta jurisprudencia general procede la aplicación de la misma al supuesto concreto de autos debiendo remitirnos en este punto a lo ya declarado por esta Sala y Sección en la sentencia de 26 de diciembre de 2014 dictada en el recurso contencioso administrativo nº 69/2014 seguido a instancia de Don Gaspar en impugnación de las liquidaciones que por IRPF de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, le fueron giradas por la Administración ya que la base y fundamento de dichas liquidaciones es la misma que la de la aquí impugnada, esto es, la existencia de simulación en la prestación de servicios por cuenta propia por parte del Sr. Gaspar , considerando que, en realidad, era trabajador por cuenta ajena de Castellana de Seguridad y Control S.A.

Decíamos en dicha sentencia y se reitera ahora que "... Desde la perspectiva general que nos da la anterior doctrina conviene que destaquemos, en primer lugar, los datos de los que parte la Administración para poder afirmar que existe simulación, ya que, como hemos indicado, es a ella a la que le corresponde probar que se ha producido una simulación, debiéndose tener presente que a tales efectos tanto valen las pruebas directas, como las indirectas, siendo estas últimas las más habituales por la propia fisonomía que tiene la simulación así como que la valoración de todas ellas ha de ser en conjunto.

A este respecto cabe indicar que no se ha producido ninguna inversión en la carga de la prueba ya que la Administración ha hecho acopio de determinados elementos probatorios para llegar a la conclusión de que ha habido simulación y a partir de ahí es al actor al que le corresponde demostrar no que no ha habido simulación sino las alegaciones que hace en respuesta a esos elementos probatorios en los que la Administración basa su conclusión.

Dicho de otra manera, si la Administración concluye que el actor carece de la infraestructura necesaria para el ejercicio de una actividad como la que dice desarrollar y él sostiene lo contrario deberá demostrar que cuenta con esos medios materiales y/o personales.

Dicho lo anterior que ha de servirnos para entender el planteamiento del recurso, debemos examinar en primer lugar si existen datos que nos permitan afirmar que el actor ejerce realmente una actividad por cuenta propia y, por lo tanto, que está en disposición de prestar servicios como trabajador autónomo para Castellana de Seguridad y Control S.A. que es lo que aparenta y lo que D. Gaspar afirma.

Este hecho nos parece de gran trascendencia por cuanto, en principio, es algo objetivo y exento de interpretaciones ya que esa actividad por cuenta propia se ejerce o no y, por otro lado, desde el punto de vista de su prueba, creemos que le es aplicable el principio de facilidad probatoria de modo que el actor está en mejor disposición de acreditar la realidad de esa actividad, sin perjuicio, claro está de que la Inspección debe acreditar que lo que hay es solo una apariencia de ejercicio de actividad por cuenta propia, como ya hemos indicado.

Así las cosas, en primer lugar, hay que dejar constancia de que Castellana de Seguridad y Control, S.A. es la entidad para la que el actor prestaba servicios como trabajador por cuenta ajena con anterioridad a que se diese de alta en el IAE.

Consta que el actor prestó efectivamente servicios para Castellana de Seguridad y Control, S.A. como trabajador por cuenta ajena desde el 17 de octubre de 2002 al 31 de enero de 2004 y que el 2 de marzo de 2004 se suscribió un contrato mercantil en el que aquel aparece como trabajador autónomo y se compromete a prestar los servicios que le encargue la indicada mercantil.

Consta igualmente que el actor se dio de alta en el IAE el día 5 de febrero de 2004 en el epígrafe 5402 (instalaciones de fontanería).

La razón por la que cesa en esa relación y empieza a trabajar como autónomo no está clara por cuanto, según se desprende de los términos del contrato de 2 de marzo de 2004, la vinculación de D. Gaspar a esa empresa es total -debemos recordar aquí la cláusula 1 del contrato que prevé que el actor esté a disposición de la empresa los días laborables, sábados, domingos y festivos, sin límite de tiempo), de modo y manera que la justificación ofrecida, esto es, que el Sr Gaspar quería una mayor libertad de movimientos y horarios, no se compadece con los términos de ese contrato.

Por otro lado, cabe destacar también que de los términos de ese contrato -cláusula 5- parece desprenderse el dato de que el actor tiene una cualificación específica, habida cuenta de la peligrosidad de los trabajos a realizar (lo que, por otro lado, explicaría la alta remuneración que percibe por tales trabajos), pese a lo cual esa formación no consta.

En la demanda, el actor transcribiendo literalmente las alegaciones hechas en vía administrativa, critica que no se hayan tomado en cuenta la totalidad de sus alegaciones en relación a este punto, frente a lo que hay que decir que el dato decisivo es la falta de claridad en la razón del cambio de vinculación del actor con la empresa, como un dato más que debe ponerse en relación con el resto de las circunstancias concurrentes a las que seguidamente nos referiremos, de modo que no puede examinarse este de modo aislado y sin tener en cuenta los demás elementos probatorios en los que la Administración se ha basado.

Así, por ejemplo, el argumento de la rentabilidad económica, al que según el actor no se le ha dado respuesta, no tiene equivalencia en los signos externos de riqueza, que no aparecen, como más adelante se desarrollará o esa mayor libertad que deseaba tampoco se compadece con los términos del contrato

UNDÉCIMO.- En segundo lugar, hay que destacar también que no consta que el actor disponga de medios personales y materiales para el desarrollo de su actividad profesional, puesto que no consta local alguno destinado a la misma, ni vehículos, ni medios de ningún tipo, ya que lo que constata la Inspección es que solo es titular de un turismo (Renault Laguna) y de una autocaravana, vehículos en principio no idóneos para el desarrollo de una actividad profesional como la que desarrolla el actor; e, igualmente, constata que no hay ningún local donde se desarrolle la actividad profesional que aparenta el actor, ya que solo constan dos inmuebles, un local de 20 metros cuadrados en Arenillas de Ribera (Burgos) y otro en la calle Lavaderos, 41 (Burgos) de 70 metros cuadrados destinado a trastero, sin que haya ningún cartel externo identificativo de la realización de actividad profesional alguna.

A la anterior consideración debe añadirse que tampoco hay facturas de consumos de ningún local, ni adquisición de herramientas para el desarrollo de su actividad, ni material de ningún tipo. El acento no debe ponerse, como parece sugerir el actor en su demanda, que en el régimen de estimación objetiva en el que se encuadra hay determinadas obligaciones que no hay que cumplir y que ahora no se le puede reprochar esa falta de cumplimiento (no practicar amortizaciones), porque el punto de vista desde el que se examinan estos datos no es este, sino el valor probatorio que cabe asignarles para a partir de ellos poder afirmar que hay una simulación.

Y lo cierto es que no consta que el actor disponga de ningún local que realmente esté afecto a la actividad económica que dice desarrollar, con independencia de que en ese local de la calle Lavaderos en teoría pueda desarrollarse alguna actividad, que es lo que viene a concluir el informe pericial aportado.

Por otro lado, consideramos que no resulta contrario a las normas del criterio humano considerar que un vehículo como un Renault Laguna del que es titular no es idóneo para el ejercicio de su actividad profesional, máxime teniendo en cuenta que la misma no es accesorio o secundaria, sino que es la única que realiza, y con un volumen de facturación como el que recoge la Inspección. No se trata de negar que ese vehículo sirva para transportar material y ejercer la actividad de instalador de fontanería (el alegato del actor, basado en la abatibilidad

de los asientos, sería aplicable prácticamente a cualquier vehículo) sino de contextualizar el mismo y en esa labor, la conclusión a la que llegamos es la misma que la alcanzada por la Inspección.

Es importante destacar en este punto que, según el contrato mercantil de fecha 2 de marzo de 2004 entre el actor y Castellana de Seguridad y Control, S.A., aquel se obliga a aportar todos los elementos propios (furgoneta, equipos de soldadura, herramientas, equipos de protección personal, etc... que sean necesarios) por lo que resulta lógico que la Inspección indague sobre este particular y que el actor cuente y justifique los medios que realmente ha aportado porque en el contrato así se especifica.

Por lo tanto, frente a los datos objetivos expuestos (no constancia de elementos afectos a la actividad profesional del actor) que resulta de la actividad inspectora lo único con lo que contamos es con unas alegaciones del actor que en modo alguno desmienten tales datos objetivos, sino que se limitan a ofrecer explicaciones teóricas alternativas sin prueba alguna que las refrenden, como son que no al no practicar amortizaciones no tenía porque declarar local alguno y que nunca se le ha exigido la inclusión de ningún local en las comprobaciones limitadas de que ha sido objeto. También dice, a propósito de este dato, que en la pregunta al efecto formulada se indagaba sobre otro tipo de medios para el ejercicio de la actividad y no inmuebles, pero lo cierto es, como ya se ha dicho, que no consta ningún local afecto y al día de hoy tampoco consta ningún local donde se realice la actividad profesional que el actor dice desarrollar y tampoco consta la adquisición de material, pese a que, como señala la Inspección, a lo largo del tiempo y teniendo en cuenta el volumen de facturación algo se le habrá desgastado y habría que reponerlo, sin que consten tampoco consumos de energía.

Finalmente, interesa aquí destacar que tampoco consta que el actor haya contratado a terceros para que le auxilien en su trabajo, pese a que el contrato sí contempla esa posibilidad (cláusula 4).

Cabe señalar en este punto que consta en las actuaciones un escrito suscrito por D. Adrian (empleado de Castellana de Seguridad Y Control, S.A.) en el que éste afirma que durante sus vacaciones ha realizado trabajos para el actor (con la finalidad de que D. Gaspar disfrutase de las suyas y para que Castellana de Seguridad y Control, S.A. no recurriese a otros autónomos) y aporta tres recibís en prueba de ello de cantidades en efectivo percibidas como contraprestación por esos servicios.

Con independencia de si fue el actor quien lo aportó y no Castellana de Seguridad y Control S.L., (a lo que el actor se refiere en su demanda, sin que tenga trascendencia alguna) consideramos que esta prueba es insuficiente, pese a las alegaciones que se hacen por las siguientes razones.

En primer lugar, dos de los recibís aportados no llevan fecha, lo que merma su valor probatorio y, en segundo lugar, resulta extraño que un trabajador por cuenta propia en lugar de recurrir a su propio personal que reúna una cualificación como la suya (cabe recordar aquí la cláusula 5 del contrato) acuda al personal de la empresa a la que presta los servicios, en lugar de que sea esta empresa la que encargue el servicio a su propio trabajador.

El dato nuevamente debe ponerse en relación con los anteriores a los que nos hemos referido y no ser valorado aisladamente porque aquí no analizamos si puede hacerse o no lo que el actor dice que sucedió, sino el valor que cabe asignar a la situación descrita desde el punto de vista de la simulación.

DECIMOSEGUNDO.- Otro dato que nos parece de interés es que en el ejercicio 2008 constan como compras imputadas, las siguientes (en los demás ejercicios no aparecen gastos o compras)

- Compras a ALMESA, facturas nº 3706 de 18 de enero de 2008; nº 20774 de 30 de marzo de 2008; nº 24329 de 7 de abril de 2008; nº 34841 de 16 de mayo de 2008 y nº 43722 de 20 de junio de 2008.

- Compras a PROCALSA, facturas nº 10844 de 30 de marzo de 2008 y nº 12142 de 7 de abril de 2008.

La mayoría de estas facturas se han cargado a precio de coste a Castellana de Seguridad y Control, S.A. (la nº 3706, nº 24329 y nº 20774 así como 12142 10844), lo cual es admitido por el actor, si bien explica que se trata de suplidos por cuenta de la empresa.

Frente a ello, nuevamente hay que poner de manifiesto que ciertamente la actividad empresarial puede realizarse de muy distintas maneras y que no existe un modelo único de organización, de modo y manera que desde luego nada hay que impida, en teoría, que un autónomo adquiera por cuenta de quien le ha encomendado un servicio el material para ello y que aquel se lo cargue a este a precio de coste, al igual que sucede con el vehículo que se dice utilizado en la actividad profesional y con la encomienda de trabajos a un trabajador de la propia empresa.

No obstante, el contrato nada dice al respecto y tampoco hay prueba de que sea algo habitual en el sector empresarial del actor, a lo que cabe añadir que esta dato tampoco puede examinarse sin tener en consideración lo que resulta del resto de las pruebas a las que hasta ahora nos hemos referido, llegando a la conclusión de que pese a que formalmente el actor pasa de ser trabajador por cuenta ajena de una empresa a trabajador por cuenta propia (no nos parece relevante que ya antes fuese también trabajador por cuenta propia durante 18 años, según manifiesta), no consta se cuente con la infraestructura mínima necesaria y que cabe suponer para el desarrollo de esa actividad profesional, ni aparecen los gastos propios del ejercicio de cualquier actividad.

En todo caso, la autonomía que pretende el actor se ve seriamente comprometida cuando es la propia empresa quien paga y a precio de coste el material con el que el actor hace su trabajo.

DECIMOTERCERO.- Es verdad que formalmente constan aportadas las facturas emitidas por el actor con justificantes de pago y albaranes en los que constan las horas trabajadas.

Ahora bien, esa documentación ha sido examinada por la Inspección, detectando determinadas discrepancias, no explicadas por el actor.

Así resulta que las horas facturadas por D. Gaspar superan en unas 1000 horas de trabajo todos los ejercicios comprobados a las que se contienen en el convenio de la siderometalúrgica aplicable, facturándose una media de 7,5 horas más al día durante todo el año y el promedio de horas según el convenio es de algo menos de 5 horas.

Es verdad que la medida del tiempo en un trabajador autónomo difiere bastante de la que resulta aplicable al trabajador por cuenta ajena.

Sin embargo, resulta de los albaranes que todos los días laborables (de lunes a viernes) no festivos constan servicios prestados de 7:30 horas a 15:30 horas (que es el horario normal de Castellana de Seguridad y Control, S.A. para el personal que no es de oficinas) y nunca se ha prestado servicios en horas nocturnas (debemos recordar aquí la cláusula 1 del contrato que prevé que el actor esté a disposición de la empresa los días laborables, sábados, domingos y festivos, sin límite de tiempo) y que existen discrepancias entre los días que se dicen trabajados y la facturación realizada, ya que se facturan como laborales o sábados días que son festivos.

Del examen conjunto de la información suministrada por las empresas a las que se les ha prestado servicios y de las facturas emitidas por el actor, que han sido objeto de un minucioso examen por parte de la Inspección, como ya hemos dicho, (folios 17 a 41 del informe ampliatorio al acta de disconformidad) resulta que se recogen en los albaranes horas de servicios prestados en días en los que no se ha estado en las instalaciones de la empresa cliente; también resulta una facturación de horas superior al tiempo de permanencia en el centro de trabajo e, incluso hay horas de servicios prestados en las instalaciones de la empresa cliente que no se recogen en los albaranes.

Como ya hemos indicado el informe ampliatorio contiene un estudio detallado de las facturas, pudiendo destacar -a fechos ilustrativos -algunas de ellas y así hay facturas de Castellana de Seguridad y Control S.A. por un importe inferior en horas a las facturadas por el instalador (factura 06/08 Kataforest Burgos, S.A.; factura 09/01, Johnson Controls S.A.) o al Grupo Antolín- Aragusa, S.A. se le gira por importe de 949,85 euros mientras que la factura del instalador por esos servicios es de 2645,20 (factura 07/09).

También aparecen discordancias en relación a los momentos temporales y así aparecen facturas giradas por Castellana de Seguridad y Control S.A. con anterioridad a la prestación del servicio por parte del instalador (factura 06/07 ZF ANSA LEMFORDER S.L.; factura 06/09 Grupo AMCOR FLEXIBLES HISPANIA S.L.). Igualmente cabe destacar que la empresa INTERBON S.A. reconoce la prestación de servicios en octubre, noviembre y diciembre que se han facturado por Castellana de Seguridad y Control S.A. en las facturas 07/05, 07/06 y 07/07.

Resulta también de la inspección realizada que el instalador no acredita ningún tipo de gasto relacionado con los servicios que implican desplazamientos (facturas 07/01 y 07/02); en otros casos, no apareció por la empresa en la que dice haber trabajado (factura 07/12, Grupo Antolín Magnesio S.L. ó factura 09/06, Industrias Ubierna S.A.) o consta que se encontraba en otro sitio o, incluso, aparece en dos sitios a la vez.

Irregularidades y contradicciones todas ellas que permiten considerar conforme a las reglas del criterio humano que esas facturas se han confeccionado a posteriori y de forma aleatoria (conclusión A del informe ampliatorio al acta, página 53).

Debemos indicar en este punto que lo que hace la Inspección es un estudio individualizado de cada factura que recoge en su informe para a partir del mismo hacer una valoración conjunta, lo cual es plenamente compatible con la existencia de facturas que se correspondan con los albaranes y que recojan la realidad de una operación, ya que lo que se imputa al actor no es la no realización de actividad alguna (simulación absoluta) sino la realización de una actividad distinta de la que aparenta (simulación relativa). DECIMOCUARTO.- Hemos indicado que el actor no ha dado una explicación satisfactoria a tales irregularidades y es lo cierto que se limita a hacer una serie de alegaciones meramente formales que no sirven para dejar sin efecto la conclusión alcanzada en el anterior Fundamento.

Con ello reiterando la idea ya expuesta no se está invirtiendo las reglas de la carga de la prueba, sino que frente a los datos ya expuestos y que sirven a la Inspección para fundar su conclusión corresponde al actor probar sus alegaciones en tanto en cuanto es su argumento para restar fuerza probatoria a tales datos.

Así, en primer lugar, no nos parece que los requerimientos de información a terceros que hizo la Inspección deban desconocerse por el hecho de que en los mismos se indague sobre los operarios de Castellana de Seguridad y Control S.L., cuando el actor no es operario de dicha entidad sino trabajador autónomo, ya que lo relevante de esos requerimientos y la información obtenida es correlacionar las facturas y albaranes con la realidad del servicio y de hecho en la contestación a ese requerimiento hay referencias al propio actor como persona que intervino en el trabajo en cuestión, si bien luego se observan otras contradicciones que la Inspección destaca en su informe.

En todo caso, lo que el actor no ha probado es la realidad del servicio en los casos en los que la Inspección lo pone en duda o detecta irregularidades

En segundo lugar, debemos recordar que el artículo 141.c) de la Ley General Tributaria incluye dentro de las funciones de la Inspección "La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta ley".

De manera particular el artículo 30 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio prevé que los obligados tributarios que realicen actividades económicas, así como aquellos que satisfagan rentas o rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, intermedien o intervengan en operaciones económicas, profesionales o financieras suministren información de carácter general en los términos previstos legalmente que se establezca en la normativa específica y en este capítulo así como que el cumplimiento de la obligación de información también podrá consistir en la contestación a requerimientos individualizados relativos a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones.

Por lo tanto, la actuación de la Inspección encuentra acomodo en estas previsiones sin que quepa, por lo tanto, alegar la lesión de ningún derecho fundamental y menos aún invocar el artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

En tercer lugar, dice el actor en su demanda que no se pueden tener en cuenta los datos que resultan de esos requerimientos de información por cuanto él los negó y, por lo tanto, en aplicación del artículo 108.4 de la Ley General Tributaria la Inspección debió contrastarlos.

El artículo citado establece que los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.

El actor se limita a alegar de manera genérica la falsedad de la información, sin ofrecer argumento alguno que permita así considerarlo pues se limitaba a decir que tales datos eran inexactos por cuanto le situaban el mismo día y a la misma hora en dos sitios diferentes, lo cual es imposible -y esto es precisamente lo que valora la Administración para concluir que no se ha realizado la actividad que se aparenta- o a dar otra explicación alternativa a la información obtenida de ese requerimiento.

Por otro lado, ciertamente cabe imaginar supuestos en los que el trabajo principal se haga en las instalaciones de quien presta el servicio (en este caso del actor) y de ahí que no consten como horas trabajadas en el lugar donde la instalación se ubica finalmente, que es otro de los argumentos que emplea el actor para explicar las inexactitudes que la Inspección detecta en las facturas, pero en el caso que nos ocupa ya hemos indicado que no consta local alguno, ni gastos de material, ni de consumos por lo que sigue sin estar acreditado que el actor realice una actividad por cuenta propia.

Y si esos trabajos se realizan en las propias instalaciones de Castellana de Seguridad y Control, S.A. nos parece que la condición del actor como trabajador autónomo es difícil de mantener

De todo ello cabe extraer otra consecuencia y es que con independencia de las facturas y de la información obtenida por la Inspección es lo cierto que no hay datos que permitan afirmar que el actor realiza una actividad por cuenta propia como la que aparenta.

Dicho de otra manera y al tratarse de una simulación, es posible mantener esta aun cuando las facturas (que es otro elemento de esa simulación) fuesen correctas y se correspondiesen con los albaranes.

Por otro lado, es cierto que las facturas las emite Castellana de Seguridad y Control S.A. de modo que a él no se le puede reprochar las irregularidades en las mismas, pero el dato que ahora interesa es que los servicios prestados por él no tienen su correlación con esas facturas y que nada ha probado para demostrar lo erróneo de esas facturas

DECIMOQUINTO.- Un tercer argumento que nos parece decisivo es el relativo a las cantidades recibidas por el actor como trabajador autónomo como contraprestación por sus servicios.

Según la Inspección, resultan las siguientes cantidades facturadas a Castellana de Seguridad y Control:

- Ejercicio 2007: 126.571,03 euros (IVA: 20.251,36 euros).
- Ejercicio 2008: 156.662,06 euros (IVA: 23.099,17 euros).
- Ejercicio 2009: 131.744,46 euros (IVA: 21.079,13 euros).

Sin embargo, según la Inspección, inmediatamente después de los ingresos de los importes facturados se cargan importes de aproximadamente el 70% de cada factura en efectivo, bien de una vez o poco a poco, de modo que las salidas de efectivo son:

- Ejercicio 2007: 100.000 euros.
- Ejercicio 2008: 133.000 euros.
- Ejercicio 2009: 108.000 euros.

Opone el actor, sin embargo, que no existen los movimientos de cuentas con los que se pueda acreditar la afirmación del cargo del 70% y que en todo caso el concepto de "inmediatamente" solo puede admitirse en un sentido muy laxo y referido al ejercicio 2006.

Esta alegación choca totalmente con lo recogido por la Inspección quien indica que de manera reiterada se le requirió para que presentase los extractos de las cuentas bancarias, lo que hizo, tras reiterados requerimientos, presentando en ocasiones documentación en formato ilegible por lo que hubo que volver a requerirle para que la presentase, computándose tales retrasos como imputables al actor a los efectos de calcular la duración de la actividades inspectoras por lo que no hay duda que la Inspección sí ha realizado un examen de los movimientos bancarios.

En todo caso, el dato que nos parece más relevante -unido a los que ya hemos recogido- es que no hay signos externos de ganancia acordes con las cantidades facturadas, puesto que el actor sigue viviendo en el mismo domicilio y pesa sobre el mismo una hipoteca viva a finales del 2010, que es inferior en su constitución a lo que factura en cualquiera de los ejercicios.

Nuevamente hay que decir que este dato puede ser interpretado de muy diferentes maneras, y de hecho el actor en su demanda -y también en vía administrativa- indica que las ganancias obtenidas por su trabajo pueden ser gastadas de muy distintas maneras y no siempre hay justificante de ello, lo cual es cierto, pero ello no resuelve la controversia planteada que consiste en un incremento de ingresos muy superior al que le correspondería como trabajador por cuenta ajena (y de hecho es esta una de las razones que ofrece para justificar que dejase de ser trabajador de Castellana de Seguridad y Control, S.A.) y pese a ello no hay ningún signo externo de riqueza.

Este dato tampoco puede ser examinado de manera aislada, sino en relación a todos los demás, a lo que hay que añadir que el actor lejos de acreditar sus afirmaciones (donaciones, ayudas a terceros, etc....) nada prueba. No es que no acredite documentalmente el gasto, que tampoco, sino que el hecho que se alega no se acredita por ninguno de los medios de prueba admitidos en derecho, como puede ser una prueba testifical, por ejemplo.

### **Séptimo.**

Lo declarado en la sentencia transcrita en el fundamento jurídico anterior es plenamente trasladable al supuesto de autos en el que las alegaciones de la actora son las mismas que las realizadas por el recurrente en aquel recurso, debiendo concluirse que no hay prueba de que el Sr. Gaspar haya realizado servicios como autónomo para Castellana de Seguridad y Control, S.A. por cuanto no consta la existencia de infraestructura para ello y por cuanto la documentación de tales servicios tampoco lo acredita, dadas las inexactitudes detectadas por la Inspección y no aclaradas por el actor. Ello no quiere decir que se estime que el Sr. Gaspar no preste servicios profesionales sino que de lo que se discrepa es del vínculo jurídico que le unía a la empresa actora, ya que la controversia gira en torno a cuál sea ese vínculo y por ese motivo la conclusión que hacemos es plenamente compatible con el hecho cierto de que consten acreditados servicios así como que haya trabajadores de la empresa que le consideren como un compañero más y también como un trabajador autónomo y por eso no nos parece relevante las alegaciones que al respecto hace el actor en su demanda en el sentido de que la Inspección solo ha recogido las manifestaciones de los testigos que le interesaban y no las que respaldaban la tesis de la actora, lo que no es del todo cierto ya que la Inspección sí recoge las manifestaciones de testigos que consideran al actor como un autónomo y como un trabajador más de la empresa (testimonios de D. Adrian y del antiguo trabajador D. Cosme )

Lo relevante es la falta de prueba de que el Sr. Gaspar sea trabajador por cuenta propia y de que en tal condición preste servicios para Castellana de Seguridad y Control S.A.

Por lo tanto, podemos dar por acreditado que se ha producido una simulación en los términos que indica el artículo 16 de la Ley General Tributaria y la jurisprudencia que lo interpreta a la que ya nos hemos referido en la medida en que concurren los siguientes elementos: Una apariencia de que el Sr. Gaspar desarrolla una actividad por cuenta propia y a tal efecto consta un contrato y una facturación de servicios cuando en realidad lo que hay es una prestación de servicios por cuenta ajena, ya que es Castellana de Seguridad y Control quien realiza la actividad empresarial, siendo el Sr. Gaspar un trabajador de la misma.

-Un acuerdo de voluntades entre Castellana de Seguridad y Control S.A., y el Sr. Gaspar, ya que de otra forma no existiría esa facturación y esa apariencia de realidad que esconde una voluntad distinta;

- Y, finalmente, cabe deducir de los hechos recogidos por la Inspección una finalidad defraudadora para la Hacienda, ya que Castellana de Seguridad y Control, S.L. ve aumentados artificialmente sus costes y con ello obtiene un menor beneficio empresarial (lo que incide en su tributación), mientras que el Sr. Gaspar mantiene sus

mismos niveles de tributación en relación a su condición de trabajador por cuenta ajena, tributando como autónomo en el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, al no superar los límites que impedirían la aplicación de tales regímenes.

La demanda contiene muchas alegaciones, pero nada se prueba, y en este sentido hemos de destacar que buena parte de estas alegaciones vienen a cuestionar la labor de la Inspección, pero ninguna de ellas tiene valor suficiente para en base a las mismas llegar a una conclusión distinta de la que hemos hecho. Se habla de desviación de poder sin aportar prueba alguna de ella, ya que se limita a decir que como hay determinadas irregularidades en la tramitación del procedimiento existen indicios presuntivos de esa desviación.

Igualmente se hace referencia a que se recogen manifestaciones y se hacen juicios de valor en declaraciones de terceros que no constan en el expediente o se le atribuyen declaraciones que no ha hecho, cuando lo relevante es en qué medida ello determina la nulidad de los actos recurridos y la inconsistencia de los indicios en los que la Inspección basa sus conclusiones.

Debe también dejarse constancia que todas las alegaciones que se hacen en relación a la denuncia que según el actor ha dado lugar a las actuaciones carece de relevancia por cuanto el artículo 114 de la Ley General Tributaria permite la presentación de denuncias que valorará la Administración para a partir de las mismas iniciar o no actuaciones inspectoras; igualmente hay que decir que la documentación aportada por tercero y registrada en fecha 2 de mayo de 2011 no ha resultado determinante, según hemos razonado, ya que si bien es cierto que ha sido valorada por la Administración para fundamentar su conclusión, nosotros consideramos que aun sin contar con la misma la simulación seguiría igualmente acreditada.

### **Octavo.**

La consecuencia de apreciar esta simulación entre la empresa recurrente y el Sr. Gaspar es que el hecho imponible que debe gravarse será el efectivamente realizado, según dice el artículo 16.1 de la Ley General Tributaria y, por lo tanto, no puede admitirse la deducibilidad de los importes facturados por D. Gaspar a Castellana de Seguridad y Control, SA. como consecuencia de la realización de las operaciones analizadas y que han sido calificadas como simuladas, y, simultáneamente procede considerar como deducibles, al considerarse la existencia de una relación laboral, las retribuciones satisfechas a D. Gaspar .

La liquidación impugnada procede a un aumento de la Base Imponible declarada por la eliminación de la facturación de la supuesta actividad económica de D. Gaspar , por los siguientes importes: Ejercicio 2006: 140.252,14 euros. Ejercicio 2007: 126.571,04 euros. Ejercicio 2008: 109.500,69 euros. Ejercicio 2009: 131.744,46 euros. Y al calificar los rendimientos del Sr. Gaspar como trabajo dependiente, procede a una disminución de la Base Imponible declarada para cada uno de los ejercicios comprobados, en el importe que se han determinado como de retribución percibida por el trabajo desempeñado por D. Gaspar , retribución que fija la Inspección en función de la diferencia existente entre lo facturado por este a la empresa recurrente (IVA incluido) y las cantidades que han salido de sus cuentas durante estos ejercicios.

Opone, el actor en su demanda que la Administración no cuenta con datos para determinar los rendimientos por cuenta ajena por el método de estimación directa y que debió seguir por ello el de estimación indirecta.

El artículo 51 de la Ley General Tributaria dice que el método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo y añade a continuación que a estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.

Por su parte el artículo 53.1 de la misma Ley prevé 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 circunstancias que allí se exponen.

Por lo tanto, la norma general es el uso del método de estimación directa y solo cabe acudir al método de estimación indirecta de modo subsidiario por lo que lo que hay que motivar es el empleo de este último método y no el supuesto inverso.

Ahora bien, entendemos que aun cuando no haya que motivar el empleo del método de estimación directa solo es posible acudir a ese método cuando se cuente con los datos que permitan conocer realmente la base imponible (provenientes de "las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria", como dice el artículo 51), ya que en otro caso es forzoso acudir al método de estimación indirecta.

Para el actor resulta de aplicación este último método por cuanto concurren las circunstancias previstas en los apartados a) y c) del artículo 53, esto es, "a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de

declaraciones incompletas o inexactas" y "c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales".

A nuestro juicio y a la vista de los elementos tenidos en cuenta para fijar el rendimiento del Sr. Gaspar , consideramos que la Inspección no cuenta con los datos suficientes para seguir el método de estimación directa. Se conoce la facturación hecha por el Sr. Gaspar , pero la misma no es suficiente para saber cuáles son los rendimientos percibidos como trabajador por cuenta ajena a la vista de todas las circunstancias expuestas y que aquí hemos puesto de manifiesto por lo que no podemos considerar esas declaraciones exactas; y, por otro lado, hay que tener en cuenta que una cosa es saber que han salido de la cuenta del Sr. Gaspar determinadas cantidades sin justificación -a los efectos de entender que se ha producido una simulación- y valorarlo como indicio y otra cosa distinta utilizar ese dato para seguir el método de estimación directa porque no hay una certeza de todas y cada una de las cantidades a los efectos de determinar la liquidación pertinente.

Por todo ello, concluimos que la liquidación debe ser anulada a los efectos de que por la Administración se siga el procedimiento de estimación indirecta para determinar los rendimientos del Sr. Gaspar (únicos impugnados por el recurrente este apartado de su demanda), previa la realización del informe a que se refiere el artículo 158 de la Ley General Tributaria y debiendo estar a ella siempre y cuando con ello no se perjudique al actor, toda vez que la interposición del presente recurso no debe dejar a este en peor situación, lo que se produciría si como consecuencia de esta Sentencia y al seguir el método de estimación indirecta para la determinación de los rendimientos del actor estos fueran superiores a los fijados en la liquidación aquí impugnada.

### **Noveno.**

Aumento de la base imponible en el importe de "Otros gastos" que se han considerado por la Inspección no deducibles.

En este apartado debemos analizar diversos gastos que el recurrente incluyó en sus declaraciones como deducibles y que la Administración ha considerado que no lo son.

Cuenta 62700001 "Relaciones Publicas" . La Administración ha estimado que determinados gastos incluidos en esta cuenta son meras "liberalidades" y como tales no deducibles del Impuesto de Sociedades.

El punto del que debemos partir para determinar la deducibilidad de estos gastos en el impuesto de sociedades es el art.14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que establece lo siguiente: "1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: \*(...) e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos" .

Asimismo, el artículo 19.3 de la LIS condiciona la deducibilidad fiscal de los gastos en los siguientes términos: "3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias ...".

Por tanto, la interpretación literal de la Ley impone que los gastos hayan sido satisfechos (reales), que figuren reflejados en la contabilidad y que se correspondan a alguno de estos conceptos a) relaciones públicas con clientes o proveedores; b) gastos habituales, por uso o costumbre, con el personal de la empresa; c) gastos relacionados con la promoción de ventas; d) gastos correlacionados con la obtención de ingresos.

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional de 3 de Octubre de 2013 (rec.311/2010 ) aclara la cuestión, haciendo las siguientes precisiones: A) En cuanto a los requisitos para que los gastos de comidas reflejados en las facturas de la empresa se beneficien de la consideración de gasto deducible " La Sala entiende, (por tanto), que al margen de su adecuada contabilización, es necesario probar que los gastos documentados en las facturas, tickets (cuya admisibilidad general hemos aceptados en otros casos donde había mayor prueba de las circunstancias que rodearon el gasto, que aquí están ausentes), se corresponden con servicios efectivamente prestados y, además de ello, resultan necesarios para la obtención de los ingresos, así como que existe una relación directa entre ingresos y gastos, requisitos que siendo de la incumbencia de la parte....".

Además en la citada sentencia se deja claro que una cosa es la flexibilidad de los gastos en concepto de relaciones públicas, o gastos de promoción de productos propios, por atenciones a clientes o proveedores y otra muy distinta es pretender la flexibilidad hasta el punto de no tener que probar la relación de tales gastos con los ingresos.

B) En segundo lugar, la Sentencia precisa que la aportación de las facturas por el empresario puede desplazar la carga de la contraprueba a la Administración pero no impide el juego del principio complementario de "facilidad probatoria" que lleva a imponer al empresario un plus de esfuerzo probatorio para bien en vía administrativa o bien contencioso-administrativa, facilitar toda la información de las facturas para acreditar la

realidad, necesidad y alcance del gasto, dice la Sentencia "Por otro lado, el artículo 217 de la LEC , que disciplina la carga de la prueba, traslada ésta a la parte procesal que, teniendo facilidad para valerse de la prueba fundamental para su derecho, se abstiene de presentarla, lo que puede modular la regla general del apartado 1 del artículo. Esto es, que aun cuando aceptáramos la tesis de la entidad recurrente en el sentido de que, una vez aportadas las facturas o documentos equivalentes y acreditada su adecuada contabilización, la sociedad quedaría dispensada de prueba complementaria enderezada a probar la realidad y condiciones esenciales de los servicios por los que ha pagado unas cantidades ciertamente elevadas, tal criterio quedaría desvirtuado en aplicación del principio de facilidad de la prueba ( art. 217.6 LEC ), pues tanto la vía seguida ante la Administración, reiteradamente, como este proceso, han constituido oportunidades más que suficientes para que la recurrente, pese a las netamente insuficientes menciones de las facturas, acreditase la realidad y necesidad del gasto, en tanto que contraprestación del servicio pretendidamente recibido a cambio, y sin embargo no lo ha hecho, prueba que falta de modo total y absolutamente en lo que se refiere a la correlación de tales gastos con la actividad empresarial."

C) En tercer lugar, si no se probó lo que debía probarse por el empresario la consecuencia es que tal gastos de reputará una liberalidad y como tal, no puede considerarse gasto deducible: "por lo que cabe concluir que no son gastos deducibles, sino que en consecuencia deben reputarse como una liberalidad, concebida ésta como categoría residual ( art. 14.1.e) de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades. Así, la existencia de una factura que, globalmente, comprende los servicios descritos, sin reflejar el detalle de las prestaciones efectuadas, no puede ser acogida en el ámbito de la aplicación de un beneficio fiscal, donde se impone una interpretación restrictiva."

D) Por último la Sentencia anuda a la insuficiencia probatoria la consecuencia de rechazar el gasto deducible y considerarlo mera liberalidad: "requisitos que siendo de la incumbencia de la parte, no han sido suficientemente acreditados, por lo que cabe concluir que no son gastos deducibles, sino que en consecuencia deben reputarse como una liberalidad, concebida ésta como categoría residual ( art. 14.1.e) de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades."

Además la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo del 28 de Junio del 2012 ( Rec. 1585/2009 ) que confirma la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de la Audiencia Nacional, de 22 de enero de 2009 (rec. 487/2005 ), aceptando el razonamiento de ésta, declara "La misma conclusión se alcanza respecto del resto de gastos a que se refiere el apartado 3-2 del acta, consistentes en comidas , visa, desplazamientos, propina, gratificación, invitaciones etc. toda vez que si bien es cierto que la Ley 43/1995, no aplicable *ratione temporis* al supuesto enjuiciado, supuso un avance respecto de la Ley 61/1978, a la que derogó, en materia de deducibilidad de ciertos gastos promocionales o de relaciones públicas , esta amplitud conceptual no da pie para suponer, al margen del texto y el espíritu de la Ley de 1995, que cualquier gasto real o supuesto sería deducible al margen de su necesidad para la obtención de los ingresos. En otras palabras, la nueva regulación será más generosa o amplia en la interpretación de lo que deba entenderse por necesidad o conexión entre ingresos y gastos, dando cabida a determinadas deducciones anteriormente vedadas, pero no excluye la exigencia de la relación causal misma y de su prueba a cargo de quien postula la deducción , de tal forma que quedan fuera, por tanto, de la excepción a la nota de la "liberalidad", aquéllos gastos que no discurren en el seno de las " relaciones públicas con clientes o proveedores o con el personal de la empresa en virtud de los usos y costumbres", lo que remite, en última instancia, a la necesidad de que quien pretende la deducción acredite la finalidad específica de cada uno de tales desembolsos, tanto en lo que se refiere a la naturaleza subjetiva de "clientes o proveedores" -o bien trabajadores- de los destinatarios del gasto, como en la índole objetiva de la relación que da lugar a su realización."

Por tanto, al no haber acreditado la parte la necesidad de tales gastos, es obvio que tampoco cabe admitir la deducibilidad por la parte pretendida, por lo que debe rechazarse tal motivo del recurso".

De esta normativa y jurisprudencia se concluye que no es suficiente la factura y la realidad del gasto reflejado en la misma, sino que para que estos gastos sean deducibles, además debe probarse por el obligado tributario, que es el que pretende la deducción, su vinculación real con la actividad de la empresa, acreditando extremos tales como quiénes fueron los clientes, proveedores o trabajadores, destinatarios del gasto, así como la relación y la necesidad o motivo que da lugar a su realización.

Pues bien analizadas las facturas presentadas y la correlación que el propio recurrente realiza en los documentos aportados, números 8,9,10 y 11 de los acompañados a la demanda, entre las facturas de gastos deducidas y las facturas de los servicios por ella prestados debemos concluir, junto con la Administración, que de lo obrante en autos no resulta acreditado que se trate de gastos relacionados con la actividad de la empresa. Y ello porque a estos efectos debemos considerar insuficientes las anotaciones del recurrente en algunas de las facturas o tickets aportados indicando quienes eran los asistentes a las comidas y celebraciones, y la correlación que realiza en los documentos reseñados anteriormente, pues no dejan de ser meras manifestaciones de parte sin otro respaldo probatorio, además, debemos añadir, que no se aporta justificación a la "necesidad" del gasto pues del hecho de visitar una obra o elaborar un presupuesto o negociar unas condiciones de suministro, no cabe

concluir, directamente, que sea necesaria la celebración de una comida con varios comensales, y alguna de ellas con elevados importes, debido a la naturaleza o calidad de los productos consumidos.

En cuanto a los gastos que se alegan eran realizados para con sus trabajadores como cenas de navidad o de empresa, sorteos de regalos para los hijos de estos, regalos con motivo de nacimiento de hijos de empleados y regalos al cumplir los 20 años de prestación de servicios, la conclusión debe ser la misma. Respecto de las cenas de empresa es insuficiente la manifestación de los trabajadores aportada en fotocopia a las actuaciones, siendo un modelo normalizado que parece haber sido puesto a la firma de estos por parte de la empresa sin mayor concreción, además en las facturas aportadas respecto de estas celebraciones nada consta, aparte de la irrelevante nota manuscrita del recurrente, sobre la condición de esta cena facturada como cena de la empresa o cena de los trabajadores de la misma no constando sus asistentes. En cuanto a los regalos que se dicen sorteados en estas cenas el recurrente sostiene que eran "pequeños obsequios de carácter tecnológico" pero las facturas que aporta no se corresponden con esta manifestación, así en el año 2006 bajo la denominación "regalo empresa" se comprenden facturas de una cámara video de 669 euros, una consola PS2 de 169,90 euros o dos consumibles que no se especifican y una grabadora de 229,70 euros. En el año 2007 en la relación aportada con la demanda se indica bajo el concepto "regalos de empresa cena de navidad" por importe de 625 euros y factura nº 20071659 cuando, en realidad, esta factura, obrante en el expediente, se corresponde con la adquisición de productos por importe de 3.568,22 euros. En el año 2008 la factura por importe 499,80 de Hiperpor no identifica claramente los productos adquiridos, y en el año 2009 no consta factura que se identifique bajo este concepto y si otra de 235 euros, "regalo de empresa" pero se desconoce qué fue adquirido. En cuanto a los gastos por envío de flores con motivo de nacimiento de hijo/as de empleados esta carente de prueba pues si tan siquiera se relaciona este regalo de la empresa por los trabajadores en los escritos que se acompañan a la demanda. Respecto de los lotes de navidad debe decirse lo mismo que respecto de las cenas de navidad pues no hay prueba suficiente que acredite que los gastos detallados de 15.158,93 euros en 2009, 15.677,61 euros en el año 2008, 13.680,99 euros en 2007, y 11.231,30 en 2006 fueran debidos a entregas de cestas de navidad a los trabajadores ya que en las facturas aportadas ni siquiera se reflejan los productos adquiridos haciendo únicamente remisión a unos albaranes sin identificación de lo adquirido. Respecto al regalo al cumplir los 20 años de prestación de servicios también están carentes de suficiente prueba, se trata de meras manifestaciones del recurrente pues, como se ha dicho, no es suficiente la declaración documental de los trabajadores en este sentido.

Cuenta 62500000 "Primas de seguros" . La Inspección no ha admitido como deducibles los gastos por primas de dos contratos de seguro de muerte y enfermedad de los administradores de la empresa al no estar relacionado el gasto con la actividad de la empresa.

No cabe decir, como hace el recurrente, que la inspección no haya motivado su decisión de no considerar deducible este gasto ya que la misma expresa, claramente, que este gasto no se considera relacionado con la actividad de la empresa y que, por ello, no es deducible, cuestión distinta es que la recurrente no comparta esta argumentación.

En relación con la suscripción de estos seguros debe tenerse en cuenta que es una decisión propia y voluntaria de los administradores para, como la recurrente manifiesta, su propia tranquilidad, y, como tal decisión particular, no tiene relación con la actividad empresarial en nada afectada por estos contratos. Tampoco cabe considerar este gasto como retribución en especie ya que no se ha probado que tuvieran este carácter en virtud de disposición estatutaria.

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, no contiene norma específica relativa a la retribución de los administradores, por ello, nuestra respuesta debe partir del artículo 10 de la Ley, en el que tras disponer que la base imponible está determinada por el importe de la renta en el período impositivo, minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, y de señalar que aquella se puede determinar de forma directa o indirecta, según lo establecido en la Ley General Tributaria (apartados 1 y 2), establece, ciertamente (apartado 3 de dicho artículo): "En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citada normas."

Pues bien, entre esas correcciones figura la del artículo 14.1.e) de la Ley fiscal, en la que se establece que no tienen la consideración de gasto deducible los "donativos o liberalidades". Y en el presente caso, no consta que en virtud de acuerdo societario adoptado al efecto, las primas satisfechas por estos seguros formen parte de las retribuciones de los Administradores. El TS, respecto de las retribuciones de los administradores, ya bajo la vigencia de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto de Sociedades en la Sentencia de 21 de febrero de 2013 (recurso de casación 1978/2010 ), señala (Fundamento de Derecho Cuarto) lo siguiente: "En el supuesto que nos ocupa disponen los estatutos de la sociedad, que "los ADMINISTRADORES ejercerán su cargo de forma gratuita". Dado pues el carácter no retribuido del cargo de administrador de acuerdo con los preceptos referidos, resulta patente que las utilidades disfrutadas por los ADMINISTRADORES de la sociedad no pueden ser consideradas como remuneraciones de los mismos y adquirir, de esa forma, la condición de gastos de personal, y

por tanto, ser fiscalmente deducibles." Doctrina aplicable al presente supuesto ya que, como se ha expuesto, no se ha acreditado que el pago de estas primas de los seguros suscritos a favor del Gerente y director de la empresa fuera realizado en cumplimiento de una norma estatutaria.

Junto a lo expuesto ha de ponerse de relieve que la Resolución de la Dirección General de Tributos de 12 de marzo de 2009, citada en la demanda, parte de que los estatutos sociales establezcan el carácter remunerado del cargo (recordemos que en la misma se indica que "las retribuciones de los administradores son gastos realizados para la obtención de ingresos de la entidad, por lo que si los estatutos de la sociedad recogen el carácter remunerado del cargo, tienen la consideración de deducibles, aunque no se cumpla de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establece la normativa mercantil.") y, en este caso, como pone de manifiesto la resolución impugnada, lo que no se ha probado es que este gastos este fijado por los estatutos o acuerdo social adoptado al respecto, por lo que no cabe sino calificarlo de mera liberalidad de la empresa. Por ultimo indicar que la tributación o no por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas queda al margen de que la cantidad percibida sea o no deducible en el Impuesto de Sociedades, pues en cualquiera de las alternativas el ingreso se ha producido en sede del socio.

En cuanto a los contratos de renting de un automóvil turismo Volkswagen Passat, suscritos por D. Baldomero en nombre de Castellana de Seguridad y Control S.A., no se consideran, por la Administración, gasto deducible de la actividad de la empresa en cuanto es un automóvil que se ha puesto a disposición del trabajador D. Eulalio (Conductor habitual), sin declarar rendimientos de trabajo y que dicho vehículo se puede considerar como no afecto a la actividad en tanto en cuanto, el Sr. Eulalio no dispone de otro vehículo particular durante los ejercicios comprobados teniendo la actora vehículos industriales que pueden ser utilizados para que todos sus trabajadores realicen sus funciones y los desplazamientos que están conllevan.

Por la recurrente se sostiene que el citado vehículo esta afecto a la actividad de la empresa al ser utilizado por el Sr. Eulalio como Jefe de instalaciones para la visita de obras o clientes de la empresa aportando con la demanda una relación de facturas de carburante que une o vincula a una serie de documentos de la empresa como facturas, presupuestos, contratos.

También en este gasto hemos de tener en cuenta lo previsto en el artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del IS , aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por lo que en el Impuesto de sociedades en el sentido de que habrá de tomarse como base el resultado contable como diferencia de ingresos y gastos de la actividad para la determinación de la base imponible. Ahora bien, para que tales gastos contables sean fiscalmente deducibles es preciso que se trate de gastos que estén debidamente justificados, contabilizados e imputados al ejercicio en que se devengan. Este precepto establece el origen de las correcciones, de ahí que junto al concepto de gasto necesario haya de tenerse en cuenta la matización que se ha recogido jurisprudencialmente, en diversas sentencias, entre otras, en la sentencia del Tribunal Supremo de 29-9-2010 , en el sentido de que el concepto de "gasto deducible" va ligado a la "necesariedad" del mismo "para la obtención de los ingresos", además de estar documentalente justificado y tener su reflejo contable, y debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia.

Ahora bien, en el presente caso, las pruebas aportadas por la actora no son concluyentes y han de reputarse insuficientes, a los meros efectos que aquí se pretenden, esto es, a los efectos de acreditar la deducibilidad de gastos pretendida, y ello con base en las siguientes consideraciones.

En primer lugar, hay que decir que lo que debe de probarse es la afectación y dedicación exclusiva del vehículo a la actividad empresarial de la actora, por lo que el mero hecho de que el turismo figure a nombre de la empresa no supone la dedición exclusiva de este a la actividad.

Una cosa es que la mercantil precise de un vehículo para desarrollar su actividad, y otra, que el vehículo sea un bien dedicado exclusivamente a la actividad y necesario para su desarrollo, pues para considerarlo así, es preciso probarlo, ya que el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho, no habiéndose acreditado en el presente caso la necesidad del gasto para la obtención de ingresos.

Como señala la sentencia del TSJ de Albacete de 28 de octubre de 2005 (recurso 47/02 ) no se trata de exigir al sujeto pasivo una prueba directa y cumplida de la afectación absolutamente exclusiva del vehículo a la actividad, pues obviamente nunca podrá demostrarse el hecho negativo de la "no utilización", en ningún caso, para un fin particular, aunque tal utilización sea cierta, pero sí que es preciso que se aporte una prueba suficiente (por la norma así lo exige, como vimos) al menos indiciaria, que permita dar por probado un panorama en el que la afectación exclusiva aparezca como lo más normal datos los indicios aportados y la utilización privada una mera hipótesis carente de base suficiente.

A la vista de la documental aportada esta Sala confirma el criterio de la Administración pues, por un lado, la amplia documentación acompañada con la demanda no es más que una correlación realizada por la propia empresa entre viajes y facturas o presupuestos, pero que no acreditan suficientemente la realidad del desplazamiento para esta finalidad empresarial y en modo alguno desvirtúan los hechos constados por la inspección consistentes en que el Sr. Eulalio no tiene vehículo particular, y que para llevar a cabo las actividades

empresariales la empresa dispone de otros 10 vehículos que pueden ser utilizados para las actividades propias de esta, lo que induce a pensar que el uso de este vehículo por el Sr, Eulalio es más particular que profesional, como la propia recurrente reconoció en sus alegaciones a la propuesta de liquidación. También es insuficiente, a estos efectos, las declaraciones del Gerente, del Director y de un trabajador de la empresa pues son personas con evidente interés en la reclamación actora y nada aportan las declaraciones fotocopiadas, con idéntico contenido de 4 clientes de la empresa no ratificadas a presencia judicial ni sometidas a contradicción de las partes.

### **Decimo.**

Aumento de la base imponible por presunción de obtención de rentas no declaradas por deudas inexistentes reflejadas en la contabilidad por importe de 34.457,17 euros.

Consta en el acta elaborado por la Inspección que en el asiento de apertura del ejercicio 2006 se observan una serie de cuentas que no sufren variación alguna durante los ejercicios comprobados, y que en base a la justificación solicitada y aportada por la recurrente se constata (Diligencias de 17 de Mayo de 2011 y de 7 de Junio), los saldos de las cuentas siguientes (una vez depuradas las cuentas de activo y pasivo que se compensan): -- 41000000: Acreedores por prestación de servicios subcuentas 41003038 y 41010202: son provisiones de fondos de pleitos anteriores al ejercicio 2006.

--43000000: Clientes (saldo acreedor): son mayores ingresos de clientes que pagaron más cantidad de la que les correspondía y están a expensas de la solicitud de la devolución de ingresos monetarios.

--44000000: Deudores (saldo acreedor): corresponde a un crédito a favor de la empresa de fecha anterior a 1999.

--55500000: Partidas pendientes de aplicación: El crédito a que se hace referencia no tiene relación con la actividad de la empresa.

Estimando la Inspección que se trata de pasivos ficticios los considera rentas del ejercicio 2006, en aplicación de la presunción prevista en el art. 134 de la Ley del Impuesto sobre sociedades .

Dispone el art. 134 citado " Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas 1. Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.

La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición.

2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del sujeto pasivo cuando éste ostente la posesión sobre ellos.

3. Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo. La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de ésta o, si no fuera posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la Ley General Tributaria.

4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes.

5. El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros.

6. El valor de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 1, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales."

Estamos, por lo tanto, ante una presunción legal por la que una vez acreditado el registro en la contabilidad del obligado tributario de saldos de cuentas cuya procedencia no se justifica, la norma permite a la Administración presumir la existencia de ingresos o renta no declarada, siendo carga del obligado tributario la destrucción de esta presunción mediante prueba que acredite la inexistencia de estas rentas.

Y esta consideración de la Inspección debe ser confirmada por esta Sala ya que, en contra de lo sostenido por el recurrente, no es cierto que no se desglosen las cantidades correspondientes a cada cuenta figurando estas en el apartado duodécimo del acuerdo de liquidación, en el que consta que " Dicho importe proviene de la documentación aportada por el obligado tributario y recogida en diligencia de 17/05/2011, con el siguiente desglose por grupos de cuentas, advirtiéndose un error en la suma que favorece al obligado tributario en 1.000,00 €: Grupo 41: 13.235,81 €, Grupo 43: 5.803,11 €, Grupo 440: 2.183,86 €, Grupo 550: 14.234,39 €, Total.....35.457,17 €" , ni tampoco que la liquidación, en este punto, carezca de motivación pues, a continuación, la inspección expone las razones por las que estima no justificados los saldos contabilizados rechazando las alegaciones al acta de la recurrente indicando " En relación con el resto de alegaciones, la que se refiere a los saldos de las cuentas 41003038, 41010202 y 55500000 suponen en todo caso la presencia de rentas. En relación con la cuenta 43009057, el obligado tributario no ha aportado copia del medio de pago utilizado para saldar la cuenta. De las cuentas 43001012, 43017308 y 43088888 el obligado tributario no ha aportado el desglose que permita conocer con detalle el movimiento de dicha cuenta .", motivación que aunque concisa da

respuesta a las manifestaciones actoras y da conocer la razón de ser de la decisión administrativa, posteriormente ampliada en la resolución de la reclamación económico administrativa objeto del recurso. Por lo tanto no cabe considerar falta de motivación de la resolución en este punto al existir una motivación suficiente de la actuación pero, además, en ningún caso habría estimar que la concisa motivación haya causado indefensión a la actora ya que está en todo momento ha conocido las cuentas que se cuestionaban habiendo aportado en justificación de las mismas la documentación que ha estimado oportuna como es de ver en las diligencias levantadas los días 17 de mayo y 7 de junio de 2011.

En segundo lugar la actora impugna determinados saldos considerados ficticios por la administración. En concreto en relación con el crédito de la cuenta 55500000, partidas pendientes de aplicación, por importe de 10.478,68 euros la actora alega se corresponde con la devolución de un pagare por importe de 10.217 euros, más los gastos de devolución, crédito que está debidamente contabilizado y documentado por lo que no cabe estimarlo ficticio. A pesar de lo manifestado por el recurrente debe mantenerse la conclusión alzada por la Administración pues se carece de soporte documental que acredite la procedencia de este crédito respecto del que únicamente figura como emisor del título " Avelino ", además de tratarse de un crédito que, como reconoció la actora en la diligencia de 7 de junio, no está relacionado con la actividad empresarial (punto 4 de dicha diligencia).

Respecto de la cuenta de pasivo 410 correspondiente a acreedores por prestación de servicios, se aportaron 5 cuentas de las que se cuestionan la 41003038 y la 41010202 respecto de las que la actora sostiene que están justificadas al tratarse de provisiones de fondos de pleitos anteriores al año 2006 estando a la espera de recibir la factura, aportando diversas resoluciones judiciales recaídas en distintos juicios mantenidos con otra empresa. Esta alegación tampoco debe ser estimada. En relación con la cuenta 41010202 se sostiene corresponde al acreedor Sr. Gregorio , Letrado defensor de la recurrente, por sus honorarios en la apelación de un auto, pero lo cierto es que no se acredita mediante documento alguno la realidad de esta deuda ya que en documentación aportada no figura factura expedida por este Letrado ni minuta de sus honorarios, siendo insuficiente la documental aportada para destruir la presunción. Y respecto de la cuenta 41003038 con un importe de 8.722,46 euros de la que únicamente consta, en la prueba aportada al expediente administrativo por la recurrente (Anexo a la diligencia de 17 de mayo) la anotación CASTELLANA C.I. S.L. tampoco se ha acreditado que responda a un gasto real de la empresa, habiendo reconocido la actora que está a la espera de la factura.

Y respecto de las cuentas de activo 430 y 440 clientes y deudores debe reiterarse lo dicho por la resolución impugnada no desvirtuado por el recurrente en el sentido de que se trata de mayores ingresos procedentes de clientes o créditos no aplicados que son procedentes de rentas no declaradas en aplicación de la presunción prevista en el art. 134 al no haberse acreditado por el obligado tributario que no sean rentas o correspondan con ejercicios prescritos siendo insuficiente a estos efectos el documento denominado Ñ1.- Anexo a la diligencia de 17 de mayo de 2011 elaborado por la propia recurrente y carente de otro respaldo probatorio.

### **Undécimo.**

El último motivo impugnatorio que se contiene en la demanda se refiere a la sanción impuesta que el actor combate, a su vez, con distintos argumentos.

Con carácter general hay que recordar que el artículo 211.3 de la Ley 58/2003 dispone: "La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el art. 188 de esta ley . En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad."

Examinado el acuerdo sancionador hay que decir que el mismo contiene una motivación suficiente en relación a los hechos que constituyen el elemento objetivo de la misma y en relación al elemento subjetivo de la culpabilidad.

En efecto, ya hemos indicado cuáles son los indicios con los que cuenta la Administración para considerar que en este caso nos encontramos, principalmente, ante una simulación así como cuál era la finalidad de la misma.

A tales hechos se remite la Resolución sancionadora (Fundamento 2º).

La circunstancia que alega la parte actora en el sentido de que en ese acuerdo no se hace ninguna mención a otros hechos que no sean la existencia de simulación omitiendo toda referencia a otros que si figuran en la liquidación, como dejar de ingresar por la cuotas de renting, relaciones públicas, regalos de empresa, carece de relevancia para entender, como pretende el actor, que el acuerdo no está motivado. Al actor se le ha sancionado por la comisión de la infracción prevista en el art. 191 de la Ley 58/2003 , esto es, por dejar de ingresar la deuda tributaria que debería resultar de su autoliquidación, y ello principalmente por la existencia de un acuerdo de simulación entre ella y el Sr. Gaspar y que es el hecho del que, en mayor parte, se deriva que la cuota ingresada sea inferior a la que correspondía. Este hecho integra por si solo la infracción cometida, por lo que la no referencia a otros, cuya importancia económica es mucho menor, no priva al acuerdo sancionador de motivación.

Y en cuanto a la indicación del NIF del obligado tributario sancionado se trata de un mero error material que ninguna indefensión ha creado al recurrente.

Finalmente debemos añadir que el que el actor considere que las pruebas en las que se basa la Administración para afirmar la simulación sean insuficientes no significa que el acuerdo sancionador carezca de motivación.

Ya hemos indicado que debe declararse probada la existencia de la simulación así como la validez de la prueba indiciaria, que es la que aquí se ha producido, sin que ninguna de las alegaciones del actor valoradas en su conjunto sirvan para destruir la conclusión a la que llegamos tras la valoración de esos indicios.

En segundo lugar, también tenemos que recordar que efectivamente, tal y como señala el actor, la imposición de una sanción exige no solo la concurrencia del elemento objetivo de la infracción sino que es preciso que esa acción pueda atribuirse y, por ende, reprocharse a su autor de un modo culpable.

Así lo recoge el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria , cuando dice que son infracciones tributarias "las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley", dedicando el artículo 179.2 y 3 a recoger determinados supuestos donde la responsabilidad por la comisión de la infracción puede quedar excluida.

Y, por otro lado, por exigencias del derecho a la presunción de inocencia, es obvio que corresponde a la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora acreditar y probar la concurrencia de todos los elementos que constituyen la infracción tributaria.

A este respecto, cabe recordar la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2008, dictada en el recurso de casación 7138/05 , de la que fue Ponente el Excmo Sr Frias Ponce que dice, en su Fundamento de Derecho Sexto "Como ha señalado el Tribunal Constitucional, el principio de culpabilidad, derivado del art. 25 CE , rige también en materia de infracciones administrativas ( SSTC 246/1991, de 19 de diciembre, FJ 2 ; y 291/2000, de 30 de noviembre , FJ 11), y «excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente» - STC 76/1990, de 26 de abril , FJ 4 A); en el mismo sentido, STC 164/2005, de 20 de junio , FJ 6-. En el ámbito tributario, dicho principio de culpabilidad se recogía en el art. 77.1 LGT , en virtud del cual «las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia»; precepto que, como subrayó el Alto Tribunal Constitucional, sólo permitía sancionar cuando se había actuado por «dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia»[ SSTC 76/1990, FJ 4 A ); y 164/2005 , FJ 6], de manera que más allá de la "simple negligencia", de la "culpa leve", los hechos no podían ser castigados, simplemente. En la actualidad, aunque con una fórmula diferente, la misma exigencia debe entenderse que se contiene en el art. 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , al establecer, que «son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley».

Pues bien, como asimismo señala el propio Tribunal Constitucional, el principio de presunción de inocencia, aplicable también en el ejercicio de la potestad administrativa (por todas, SSTC 120/1994, de 25 de abril, FJ 2 ; y 45/1997, de 11 de marzo , FJ 4), garantiza «el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad»( STC 212/1990, de 20 de diciembre , FJ 5), y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción [entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril , FJ 8 B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 6 ; 209/1999, de 29 de noviembre, FJ 2 ; y 33/2000, de 14 de febrero , FJ 5)]; ausencia de motivación específica de la culpabilidad que, en el concreto ámbito tributario, determinó que en la STC 164/2005, de 20 de junio, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional llegara a la conclusión de que la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el art. 79 a) LGT , vulneró el derecho de los recurrentes a la presunción de inocencia.

En el mismo sentido nos hemos pronunciado, entre otras, en las sentencias de 10 de julio de 2007 (recurso de casación para unificación de doctrina 216/2002 ) y de 6 de junio de 2008 (recurso de casación para unificación de doctrina 146/2004 )."

En el presente caso, nos parece fuera de toda duda que el actor ha actuado de un modo culpable, pero no porque no sea aplicable ninguno de los supuestos a los que se refiere el artículo 179 de la Ley General Tributaria , sino porque al aparentar una realidad que no es cierta no cabe hacer otro juicio, sin que sea por lo tanto aplicable la jurisprudencia que cita el actor y que hace referencia a la necesidad de motivar de manera específica la culpabilidad.

En efecto, cabe entender que el actor ha actuado con conocimiento y voluntad de incumplir la norma por cuanto aparenta que uno de sus trabajadores realiza una actividad por cuenta propia (hay un contrato, unas facturas, albaranes, etc...) para de este modo poder deducir las facturas giradas por este en las prestaciones de sus servicios cuando no procede puesto que es trabajador por cuenta ajena de la recurrente, al tiempo que deduce también otras operaciones que tampoco se corresponde con una interpretación razonable de la norma.

Por lo tanto, cabe concluir que concurren todos los requisitos para entender procedente la imposición de la sanción .

Si bien y en relación a su concreta cuantía, teniendo en cuenta que se ha anulado la liquidación por no haberse determinado correctamente procede anular la misma para que se proceda a realizar una nueva cuantificación de la misma en atención a la nueva liquidación que se gire, lo que hace ya innecesario el examen de las demás alegaciones que al respecto se hacen en la demanda.

#### **Ultimo.**

Con arreglo al artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción y al haber una estimación parcial no procede imponer las costas a ninguna de las partes.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

### **FALLO**

Con estimación parcial del presente recurso contencioso administrativo nº 68/2014 interpuesto por la representación procesal de la mercantil CASTELLANA DE SEGURIDAD Y CONTROL S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, que desestima la reclamación económico administrativa nº NUM000 y la acumulada nº NUM001 debemos anular la misma así como la liquidación y sanción a las que se refiere por su disconformidad con el ordenamiento jurídico en lo que hace al método empleado para liquidar la deuda tributaria, debiendo la Inspección proceder a realizar una nueva liquidación en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho Octavo y a cuantificar en consecuencia nuevamente la sanción.

No se imponen las costas a ninguna de las partes.

Esta Sentencia es firme y no cabe contra ella ningún recurso.

Una vez firme esta sentencia, devuélvase el expediente administrativo al Órgano de procedencia con certificación de esta resolución para su conocimiento y ejecución.

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

PUBLICACION .- Leída y publicada ha sido la Sentencia anterior por la Itma. Sra. Magistrada Ponente Sra. M. Encarnación Lucas Lucas, en la sesión pública de la Sala Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos), que firmo en Burgos a veintisiete de enero de dos mil quince, de que yo el Secretario de Sala, certifico.

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.