

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ067551

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**

Sentencia 156/2017, de 5 de abril de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 206/2016

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Facultades de la inspección. Documentación. Actas. Valor probatorio de las actas.** La entidad impugna las liquidaciones de retenciones a cuenta de rendimientos de capital mobiliario y de imposición de sanciones, para lo que ha de estarse a la sentencia cuyo objeto fueron las liquidaciones del IRPF giradas a la socia, partícipe mayoritaria de la entidad y sanciones impuestas a dicha persona física. [Vid., STSJ del País Vasco, de 17 de marzo de 2017, recurso n.º 207/2016 (NFJ067550)].

**Procedimiento contencioso-administrativo. Medios de prueba. Grabaciones.** No obstante, las grabaciones acompañadas con el escrito de demanda no pueden ser tenidas como un medio de prueba válido, no obstante su admisión inicial. Las conversaciones entre las actuarios y el representante de la sociedad inspeccionada, que fueron obtenidas clandestinamente con el teléfono del contribuyente, son actuaciones informales del procedimiento de inspección. Constituye una grave anomalía sino una ilegalidad que el investigado actúe en el expediente de investigación tributaria como un contra-inspector, controlador o vigilante de las actuaciones. Además, tales grabaciones fueron reservadas para su utilización en el procedimiento judicial en contraposición a las diligencias y actas (entre ellas la de conformidad) extendidas con las formalidades legales y con el conocimiento de la contribuyente.

**PRECEPTOS:**

Norma Foral 2/2005 de Bizkaia (General Tributaria), arts. 134, 137 y 148.

Decreto Foral 5/2012 de Bizkaia (Rgto. de Inspección Tributaria).

Decreto Foral 99/2005 de Bizkaia (Rgto. Inspección Tributaria), art. 38.

RD 1065/2007 (Rgto. de Gestión e Inspección Tributaria), arts. 61 y 169.

Ley 58/2003 (LGT), art. 142.

**PONENTE:***Don Juan Alberto Fernández Fernández.*

Magistrados:

Don JUAN ALBERTO FERNANDEZ FERNANDEZ

Don JOSE DAMIAN IRANZO CEREZO

Doña MARGARITA DIAZ PEREZ

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO N° 206/2016

PROCEDIMIENTO ORDINARIO

SENTENCIA NUMERO 156/2017

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

MAGISTRADOS:

D. JOSÉ DAMIÁN IRANZO CEREZO  
DÑA. MARGARITA DÍAZ PÉREZ

En Bilbao, a cinco de abril de dos mil diecisiete.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 206/2016 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna el Acuerdo de 17-12-2015 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia que desestimó la reclamación nº 337/2015 presentada por Tenko 95 S.L. contra los acuerdos de 26-01-2015 del Subdirector de Inspección que aprobó las liquidaciones de retenciones a cuenta de rendimientos de capital mobiliario (4º trimestre de 2010, y ejercicios 2011 y 2012), y de imposición de sanciones.

Son partes en dicho recurso:

- DEMANDANTE : TENKO 95 S.L., representado por la Procuradora Doña CRISTINA DE INSAUSTI MONTALVO y dirigido por el Letrado Don RODRIGO CANTARIN DÍAZ.
- DEMANDADA : La DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la Procuradora Doña MONIKA DURANGO GARCÍA y dirigida por la Letrada Doña MERCEDES MUÑIZ ESTANCONA.

Ha sido Magistrado Ponente el lltmo. Sr. D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ.

## I. ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El día 19 de abril de 2016 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que Doña CRISTINA DE INSAUSTI MONTALVO actuando en nombre y representación de TENKO S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo de 17-12-2015 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia que desestimó la reclamación nº 337/2015 presentada por Tenko 95 S.L. contra los acuerdos de 26-01-2015 del Subdirector de Inspección que aprobó las liquidaciones de retenciones a cuenta de rendimientos de capital mobiliario (4º trimestre de 2010, y ejercicios 2011 y 2012), y de imposición de sanciones; quedando registrado dicho recurso con el número 206/2016.

### Segundo.

En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en el expresados y que damos por reproducidos.

### Tercero.

En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la actora.

**Cuarto.**

Por Decreto de 14 de noviembre de 2016 se fijó como cuantía del presente recurso la de 96.290,45 euros.

**Quinto.**

El procedimiento se recibió a prueba practicándose con el resultado que obra en autos.

**Sexto.**

En los escritos de conclusiones las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

**Séptimo.**

Por resolución de fecha 10 de marzo de 2017 se señaló el pasado día 16 de marzo de 2017 para la votación y fallo del presente recurso.

**Octavo.**

En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

**II. FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

El recurso contencioso-administrativo se ha presentado contra el Acuerdo de 17-12-2015 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia que desestimó la reclamación nº 337/2015 presentada por Tenko 95 S.L. contra los acuerdos de 26-01-2015 del Subdirector de Inspección que aprobó las liquidaciones de retenciones a cuenta de rendimientos de capital mobiliario (4º trimestre de 2010, y ejercicios 2011 y 2012), y de imposición de sanciones.

Las liquidaciones a que se acaba de hacer mención traen causa de las actas de conformidad extendidas el 10-12-2014 por el Servicio de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia (folios 1596 y siguientes del expediente).

**Segundo.**

El recurso contencioso-administrativo interpuesto contra los actos de liquidación y sanción a que se ha hecho mención se sustenta en los siguientes motivos:

1. La infracción grave de los derechos y garantías del administrado: La firma de las actas de conformidad a causa de los planteamientos y presión ilegítima del Servicio de Inspección; restricción al derecho de defensa del investigado; vulneración del derecho a no confesarse culpable.

2. La defectuosa motivación de las actas de conformidad firmadas por la recurrente: exposición insuficiente de los elementos fácticos, esenciales para la determinación del hecho imponible u obligación tributaria; vulneración del artículo 148 de la N.F. 2/2005, general tributaria de Bizkaia.

3. La falta de acreditación de los hechos en que se fundan la regularización y sanciones recurridas.

4. La nulidad de las sanciones, derivada de la nulidad de las liquidaciones, y por falta de fundamentación del elemento de la culpabilidad.

**Tercero.**

El presente recurso contencioso guarda una conexión directa con el Recurso 207/2016 resuelto por sentencia dictada el 17-03-2017 por la Sección 2ª de esta Sala cuyo objeto fueron las liquidaciones del IRPF giradas a la recurrente, partícipe mayoritaria de Tenko 95 S.L. y sanciones impuestas a dicha persona física por los mismos

motivos de las liquidaciones giradas a la mencionada sociedad, y sanciones impuestas a esta que constituyen el objeto de este procedimiento.

Así es que los rendimientos de capital mobiliario imputados a la socia se han determinado por la diferencia entre las sumas recibidas de la mercantil y los gastos satisfechos por la primera, minorando el importe de la cuota líquida debida por la socia en el correspondiente a las retenciones liquidadas a la sociedad, que son objeto del presente recurso, y atendiendo a la misma diferencia entre rendimientos y gastos de la socia se ha estimado la base de cálculo de las retenciones liquidadas a la sociedad.

Además, los actos de regularización tributaria a que acabamos de aludir traen causa de actas de conformidad redactadas en iguales términos, sin más diferencias que las concernientes a los conceptos y períodos liquidados.

Así, no es de extrañar que haya identidad entre los motivos en que se fundaron, respectivamente, el recurso y la oposición en el procedimiento ordinario 207/2006 y los que sustentan las posiciones de las partes en este procedimiento.

En razón a esa identidad de hechos, fundamentos y pretensiones y ya que compartimos los fundamentos de la sentencia dictada en el Recurso 207/2016 vamos a reproducir los fundamentos de esa sentencia, además de hacer algunas consideraciones adicionales sobre las alegaciones y pruebas en que se sustentan las pretensiones deducidas en este procedimiento.

#### Cuarto.

La sentencia dictada el pasado 17 de marzo en el Recurso 207/2016 de esta Sala dice en sus fundamentos:

"PRIMERO. *Acto impugnado, pretensiones ejercitadas, motivos de impugnación y de oposición.*

Es objeto de impugnación en el presente recurso contencioso administrativo número 207/2016, la resolución de 17 de diciembre de 2015, del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, desestimatoria de la reclamación interpuesta contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad por el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente a los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012, y las sanciones derivadas de las mismas.

La Inspección de Hacienda de Bizkaia instruyó a la recurrente, que se hallaba dada de alta en el epígrafe de actividad de transporte de mercancías por carretera en estimación objetiva y ostentaba el 95% del capital de Tenko 95, S.L., un procedimiento de inspección por los ejercicios 2009 a 2012, ambos inclusive, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que concluyó en las actas de conformidad, que, en esencia, concluyen que la actora no desarrollaba actividad económica alguna girando a la mercantil facturas sin contrapartida, regularizando su situación mediante la eliminación de los rendimientos netos de la actividad económica declarados y la inclusión de los importes percibidos de Tenko como rendimientos del capital mobiliario y, de otro lado, regularizando la situación de la mercantil del impacto de las facturas en el impuesto de sociedades y en el impuesto sobre el valor añadido, dictándose como consecuencia de ello las liquidaciones con una cuota a ingresar de 13.954,59 €, 15.261,47€, 1716,47 € y 2095,24 €, y, asimismo, resoluciones sancionadoras por importes de 2844,52 €, 3243,24 €, 380,94 € 973,01 euros, respectivamente por los ejercicios 2009 a 2012.

Contra dichos actos la interesada interpuso reclamaciones económico administrativas que fueron desestimadas por la resolución del TEAF de Bizkaia de 17 de diciembre de 2015, que rechaza la supuesta falta de motivación de las liquidaciones por omitir las actas los antecedentes necesarios, razonando que se han cuantificado las operaciones realizadas describiendo y computando cada uno de los ajustes realizados por cada uno de los períodos liquidados, y se han reflejado las causas que dan lugar a las modificaciones efectuadas por la Inspección Tributaria, habiendo mostrado la interesada su conformidad con los hechos reflejados en las actas, por lo que únicamente puede combatirlos acreditando que al aceptarlos incurrió en error de hecho, siendo así que no ha aportado ningún elemento de prueba que desvirtúe los hechos consignados en las actas. Rechaza la resolución recurrida que al prestar su conformidad a las actas la recurrente hubiera visto vulneradas las garantías que le asisten en el procedimiento de inspección, como consecuencia de numerosas amenazas efectuadas por las actuarias, al aludir a la existencia de delito fiscal y las liquidaciones que podrían practicarse, con el fin de vencer la resistencia de la interesada, rechazando a tales efectos la prueba presentada de la grabación de las conversaciones mantenidas con las actuarias realizada sin su autorización, al considerar inadmisibles dichas pruebas.

Finalmente, el acuerdo desestima las reclamaciones dirigidas contra las sanciones impuestas razonando que la recurrente incumplió sus obligaciones tributarias de forma voluntaria al no haber computado los rendimientos que realmente le corresponden, simulando un negocio y emitiendo facturas presuntamente falsas, resultando que la actividad desarrollada no ha sido más que una pantalla jurídica que ha supuesto un importante ahorro fiscal para la mercantil y un costo fiscal muy inferior para la propia recurrente.

Contra dicha resolución se interpone el presente recurso jurisdiccional, pretendiendo su anulación y la de los actos de los que trae causa.

Alega en primer lugar la nulidad de las actas de inspección y de las liquidaciones fundadas en ellas por grave quebrantamiento de los derechos y garantías de la recurrente, razonando, en síntesis, que la actuación de las actuarios para lograr la conformidad de la recurrente a las actas se basó en el empleo de argumentos coactivos sobre las consecuencias a que podría dar lugar no hacerlo ante la existencia de un posible delito fiscal, la posibilidad de imposición de cuantiosas multas y liquidaciones, así como amenazando con imponer sanciones a su hijo, a la sazón administrador de Tenko 95 S.L., por las cantidades recibidas de su madre para ayudarle en el mantenimiento de sus gastos familiares.

En segundo lugar, postula la nulidad de las actas de inspección por falta de motivación, al no incluir los elementos esenciales que exige el artículo 148 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria de Bizkaia, causando indefensión en la recurrente. Alega que las actas se limitan a consignar una conclusión global según la cual la recurrente retiró dinero de la mercantil Tenko 95 S.L., dándose una total y absoluta falta de antecedentes de hecho, que no se ve suplida por el informe ampliatorio emitido por las actuarios, ya que su propia redacción revela la carencia de motivación fáctica de las actas y la necesidad de suplirla con el informe.

Alega la falta de acreditación de los antecedentes en que se basa la regularización contenida en las liquidaciones practicadas y en las sanciones impuestas, considerando errónea la conclusión alcanzada por la Inspección, ya que la recurrente viene ejerciendo desde hace más de 15 años la actividad del transporte de mercancías por carretera acogida al régimen de estimación objetiva, contando con las preceptivas autorizaciones y cumpliendo con los requisitos exigidos por la normativa vigente, disponiendo de los medios que en cada momento han sido necesarios para el desempeño de la actividad, emitiendo las facturas debidamente registradas en los libros aportados que se corresponden con los albaranes acreditativos del servicio.

Finalmente, alega la nulidad de las sanciones impuestas como consecuencia de la nulidad de las liquidaciones de las que traen causa.

La Diputación Foral de Bizkaia se opuso al recurso por los propios fundamentos de la resolución recurrida. Rechaza la existencia de coacciones a la recurrente por parte de las actuarios, ya que lo que hicieron fue proporcionar una información cabal sobre las consecuencias que para ella podía tener la disconformidad con el acta. Rechaza asimismo el motivo de impugnación por el que denuncia la omisión de los elementos esenciales determinantes del hecho imponible, remitiéndose a la respuesta dada por la resolución del TEAR impugnada.

*SEGUNDO: Liquidaciones derivadas de actas de conformidad. Impugnación. No cabe cuestionar los hechos. Vicio del consentimiento como consecuencia de una ilícita coerción ejercida por las actuarios. No concurre.*

La doctrina jurisprudencial concluye que las liquidaciones derivadas de actas de conformidad son susceptibles de impugnación respecto de las normas aplicadas, pero en ningún caso puede el obligado tributario impugnar los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias respecto de los que dio su conformidad, salvo que prueben haber incurrido en error de hecho ( SSTS de 09/12/2011 , recurso de casación 653/2008, de 04/06/2007 , y de en 27/06/2014 , recurso de casación número 2864/2014 ).

En dicho marco, alega la recurrente la nulidad de las liquidaciones y sanciones impuestas como consecuencia de la nulidad de las actas de conformidad de las que traen causa, por haber sufrido una ilícita coerción por parte de las actuarios a fin de que prestara su conformidad, por las consecuencias que el no hacerlo podría dar lugar, ante la eventual existencia de un delito fiscal, la posibilidad de imponer cuantiosas multas y liquidaciones, incluyendo al hijo de la recurrente, a la sazón administrador de Tenko 95 S.L., aportando a efectos probatorios la grabación efectuada clandestinamente, mediante el pendrive en el que se transfirió la grabación efectuada por la recurrente con su teléfono, y la transcripción literal de las manifestaciones de los intervinientes.

La resolución del TEAF inadmitió dicho documento a efectos probatorios, habiéndolo admitido la Sala por auto de 16 de octubre de 2016, por considerar que, pese a haber sido obtenido de forma clandestina, no se produjo con infracción de derechos fundamentales ni constituye una infracción legal.

El procedimiento de inspección tributaria regulado por los artículos 134 y siguientes de la Norma Foral 2/2005, de 10 marzo, general tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y por el Reglamento de inspección tributaria aprobado por el Decreto Foral 5/2012, de 24 de enero, que la desarrolla, tiene un indudable carácter coercitivo en cuanto constituye un medio para forzar a un sujeto a desarrollar una conducta en contra de su voluntad. Presupone el ejercicio de una potestad de intervención de la Administración tributaria sobre los particulares, dirigida a la investigación y comprobación del correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, hallándose éstos en una posición jurídica de sujeción que les obliga a soportarla.

Por lo demás, el ejercicio de la actividad inspectora se halla sujeto al principio de oficialidad que, al igual que ocurre en el ámbito del derecho penal respecto de la actividad del Ministerio Fiscal, obliga a los funcionarios actuantes a la búsqueda de la verdad objetiva en relación con los elementos determinantes del hecho imponible, pero incorpora asimismo un margen de actuación presidido por el principio de oportunidad, que les faculta para llegar a acuerdos en términos que, no alcanzando el nivel óptimo de recaudación resultante de la aplicación del ordenamiento jurídico, satisface sin embargo el interés general en atención, entre otras circunstancias, a los riesgos potenciales de fracaso del procedimiento inspector como consecuencia de las dificultades probatorias, o de las limitaciones temporales, o de la dilación e incertidumbre de los procesos judiciales.

En la dinámica de dicho procedimiento, resulta legítimo que la Inspección se valga de la presión que pueda ejercer en el obligado tributario la información sobre las adversas consecuencias que para él se deriven de la prosecución del procedimiento inspector sin acuerdo. Tal modo de actuar resulta del legítimo ejercicio de la potestad inspectora, y, sin perjuicio del carácter coercitivo que esta ínsito en el procedimiento, no puede ser caracterizado de intimidatorio, amenazante o coactivo, puesto que no se le anticipa un mal antijurídico sino las consecuencias que a sus actos anuda el ordenamiento jurídico.

Pues bien, la demanda lo que viene a postular es que la actora, al firmar el acta de conformidad, obró impelida por un vicio del consentimiento a causa de lo que denomina empleo de argumentos coactivos por parte de las actuarías, remitiendo a la Sala en prueba de ello a los 18, 23, 32, 33, 35, 42, 45 y 46 del documento en el que se efectúa la transcripción literal de las conversaciones grabadas, cuyo valor probatorio no ha sido impugnado por la Diputación Foral de Bizkaia.

La demanda no transcribe literalmente los pasajes relevantes de tales folios, ni glosa su alcance y significación, limitándose a calificar la intervención de las actuarías en tales momentos del procedimiento de coactiva, por advertir a la recurrente sobre las consecuencias de no prestar su conformidad al acta en los términos en que lo hizo, a causa de las cuantiosas liquidaciones y sanciones a que tendría que hacer frente en caso de no hacerlo, así como de la eventualidad de la comisión de delitos fiscales.

La Sala, tras la lectura de los folios aludidos, concluye que la actuación de las inspectoras no traspasa los límites del legítimo ejercicio de la potestad que actúan, máxime teniendo presente que la recurrente no se halla sola en dicho momento, sino asistida y representada por un profesional en el ámbito tributario, que es además quien las firma (folios 707, 719, 760, 789, y 801). Las actuarías ponen de manifiesto a la recurrente las consecuencias a las que eventualmente habrían de hacer frente de no prestar su consentimiento al acta de conformidad en los términos en que lo hizo, pero ello no supone una presión moral o psicológica injusta a la que no pudiera sustraerse hallándose asistida y representada por un profesional en la materia que es quien firma las actas.

*TERCERO: Las actas de conformidad consignan los elementos esenciales del hecho imponible.*

Alega la apelante que las actas no contienen los elementos esenciales del hecho imponible como exige el art. 148.1.d) de la Norma Foral General Tributaria, puesto que se limita a expresar una conclusión global.

La resolución recurrida rechazó dicho argumento impugnatorio razonando que las actas han cuantificado las operaciones realizadas describiendo y computando cada uno de los ajustes realizados por cada uno de los periodos liquidados, y se han reflejado las causas que dan lugar a las modificaciones efectuadas por la Inspección Tributaria.

La lectura de las actas pone de manifiesto que, en primer lugar expresan el fundamento en el que descansa la propuesta de liquidación que contienen en los siguientes términos:

"la conclusión global del expediente es que la socia de la mercantil SBMT (en adelante MT) con NIF¿. ha retirado un dinero de la mercantil TENKO 95 S.L. que debe ser calificado como rendimiento del capital mobiliario,

habida cuenta de calificación del negocio simulado, el ejercicio de un actividad económica aparente por la socia de la mercantil.

La actividad desarrollada por MT no es más que una pantalla jurídica de Tenko95, por lo que la propuesta de regularización parte de no considerar como actividad económica la declarada por MT, en tanto no se desarrolla de forma personal, habitual y directa, y deben imputarse al obligado tributario Tenko95 el conjunto de operaciones tanto activas como pasivas declaradas por MT, con el fin de tener en cuenta como hecho imponible grabado el efectivamente realizado por las partes de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 15 de la NFGT, es decir, la verdadera realidad económica prescindiendo de las formas jurídicas utilizadas.

Por ello se formula propuesta de regularización de la situación tributaria de Tenko95 por considerar que una parte de los gastos que declara, los que se corresponden con facturas por prestación de servicios emitidas por la socia MT, no tienen contrapartida alguna, siendo inexistentes las relaciones comerciales declaradas, correspondiéndose los pagos realizados con el reparto de beneficios a dicha socia.

La propuesta formulada consiste en eliminar en la mercantil Tenko95 ese impacto en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el, suprimiendo el gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades y eliminando la deducción del IVA soportado que sea consignado por las facturas que emite MT a Tenko95, mientras que, al considerar que los pagos realizados por Tenko95 a MT son reparto de beneficios, deben ser considerados rendimientos del capital mobiliario, por lo que se debió practicar retención sobre ellos, ante cuya ausencia se propone la liquidación de retenciones.

La propuesta de regularización de la socia consiste en eliminar los rendimientos netos de la actividad económica declarados e incluir el rendimiento del capital mobiliario cuantificado por diferencia entre los importes recibidos por MT y los importes satisfechos por la misma. Además de la cuota líquida se descontarán las retenciones liquidadas a la mercantil Tenko95 correspondientes a los rendimientos satisfechos. La citada renta debe calificarse, de acuerdo con lo establecido en el artículo 23.1.a).4º de la Ley y 40/1998, de 9 diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimientos íntegros del capital mobiliario en su condición de "cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe", ya que las citadas rentas percibidas por MT, en cuanto derivan realmente de su condición de socio de Tenko95, se encuadrarían en el apartado d) del apartado 1 del artículo 36 de la Norma Foral 6/2006, De 29 Diciembre, Del Impuesto Sobre La Renta De Las Personas Físicas (NFIRPF) como utilidades procedentes de una entidad por la condición de socio de la misma, dado que dicha rentas, no se encuadran en el concepto mercantil de dividendo. De ello deriva que no les alcance la exención prevista en el apartado 25 del artículo 9 de la citada NFIRPF, de dividendos.

Además de la cuota líquida se descontarán la retenciones liquidadas a la mercantil Tenko95 correspondientes a los rendimientos satisfechos."

A partir de dichos fundamentos se establecen los rendimientos del capital mobiliario a incluir a la socia, cuantificados por la diferencia entre los importes recibidos de la mercantil y los gastos satisfechos efectivamente por la socia para cada uno de los ejercicios, y se procede a la minoración de la cuota líquida de la socia en el importe de las retenciones liquidadas a la mercantil, determinando así la base imponible general corregida y la base imponible del ahorro corregida, formulándose la correspondiente propuesta de liquidación.

A juicio de la Sala, las actas reúnen los requisitos exigidos por el artículo 148 NFGT, por lo que gozan del valor probatorio que les atribuye el artículo 137 NFGT.

#### CUARTO: *Resoluciones sancionadoras debidamente motivadas y ajustadas a Derecho.*

En realidad, la recurrente no aduce motivos de impugnación propios y directos contra las resoluciones sancionadoras, sino que hace depender su nulidad de la nulidad postulada de las actas de conformidad, al privarle de la justificación fáctica necesaria, motivo que le cae a la luz de los precedentes fundamentos jurídicos.

Ello no obstante, alega que las resoluciones sancionadoras carecen de motivación sobre la concurrencia de la culpabilidad, aspecto que requiere una concreta respuesta de la Sala.

Las resoluciones sancionadoras impugnadas consignan como infracción que "el obligado tributario ha simulado una actividad económica inexistente facturando prestaciones de servicios a la sociedad TENKO95 SL, de la que es socio en un 95% (ostentando uno de sus hijos el 5% restante), con el objetivo de evitar la distribución de beneficios por parte de la citada mercantil. Procede en consecuencia computar los rendimientos netos declarados

por el obligado tributario procedentes de actividades económicas como rendimientos del capital mobiliario que derivan de la condición de socio."Se razona que se produce un incumplimiento por el obligado tributario de la legalidad vigente en la materia, que no cabe atribuir a error invencible alguno, por ser la conducta voluntaria o al menos negligente, apreciándose el concurso de dolo o culpa.

A juicio de la Sala, la simulación de una actividad con el objetivo de evitar la distribución de beneficios por parte de la sociedad, constituye una conducta dolosa, efectuada con conciencia y voluntad, en los términos apreciados por la resoluciones sancionadoras, razón por la cual hemos de concluir que las mismas no carecen de motivación en relación con la concurrencia del inexcusable presupuesto de la culpabilidad."

#### Quinto.

Con carácter adicional a los fundamentos que se acaban de reproducir exponemos las siguientes consideraciones:

1. Las grabaciones acompañadas con el escrito de demanda no pueden ser tenidas como un medio de prueba válido, no obstante su admisión "inicial", de lo que constituyen actuaciones "informales" del procedimiento de inspección, esto es, las conversaciones entre las actuarias y el representante de la sociedad inspeccionada, y es que son las actuaciones practicadas por el Servicio de Inspección, dentro y fuera de las oficinas de la Administración tributaria, entendiéndose las de citación, notificación, requerimiento, declaraciones, aportación de documento u otras de la misma clase las que deben constatarse por medio de las diligencias y actas que corresponde extender al inspector ( artículos 137 y concordantes de la Norma Foral 2/2005 de Bizkaia ; artículo 38 y concordantes del Reglamento de inspección tributaria de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral 99/2005).

Así, constituye una grave anomalía sino una ilegalidad que el investigado actúe en el curso del expediente de investigación tributaria como un contra-inspector, controlador o vigilante de las actuaciones de ese funcionario público mediante el ejercicio de funciones de documentación o reproducción de forma paralela a las de esa clase realizadas por el inspector para sin la intervención de este preconstituir prueba que desvirtúe o contradiga el resultado recogido en las diligencias y actas cumplimentadas por dicho funcionario.

La tramitación del expediente de investigación conlleva una relación de sujeción del investigado, sin perjuicio de sus derechos y garantías, respecto a los funcionarios que ejercen esa potestad, de suerte que no puede consentirse que el investigado ejerza funciones -de policía o control- incluso impropias del investigador, sin otorgar a ese sujeto privado una posición equivalente sino prevalente a la del propio inspector; más aun, una posición de ventaja respecto a la Administración tributaria en el procedimiento judicial ya que esa parte malamente podrá discutir la autenticidad o integridad de unas grabaciones realizadas "clandestinamente"; entre otras razones, porque el órgano inspector no puede actuar como testigo o perito en el procedimiento judicial, atendida su relación con la Administración tributaria y la naturaleza de sus funciones

Tampoco esa Administración podría utilizar unas grabaciones, a modo de soporte de diligencias o actas, que no se realizasen con observancia de los correspondientes requisitos formales y pleno respeto a los derechos y garantías del contribuyente en el curso del expediente inspector.

Por lo tanto, no puede darse validez al antedicho medio de prueba sin invertir o alterar las posiciones de la Administración y del obligado tributarios , con las graves disfunciones señaladas, esto es, una perturbación del sistema de relaciones entre ambos sujetos sustentado en el contrapeso entre las potestades del primero y los derechos y garantías del segundo.

Además, la Administración demandada (tampoco el recurrente) puede enfrentarse en el procedimiento judicial a elementos de conocimiento o prueba obtenidos durante la tramitación del expediente administrativo que no se hayan incorporado al mismo con las debidas garantías de autenticidad, contradicción y defensa.

En lo que hace al caso, además, las grabaciones en cuestión fueron reservadas para su utilización en el procedimiento judicial en contraposición a las diligencias y actas (entre ellas la de conformidad) extendidas con las formalidades legales, y con el conocimiento de la recurrente.

La disconformidad del investigado con las actuaciones del inspector ha de manifestarse en el curso de ese procedimiento mediante las oportunas y pertinentes objeciones, alegaciones o firma "en disconformidad" y no mediante grabaciones ocultas, utilizables "ex post" de forma sorpresiva para la Administración demandada, en perjuicio del ejercicio regular y formal de sus potestades y en menoscabo de su derecho de defensa en el procedimiento judicial.

Desde luego, el sujeto investigado por Hacienda no puede arrogarse funciones de actuario o supraactuario, entre ellas las de documentación o constancia propias de algunos funcionarios públicos como el inspector tributario, que por comportar el ejercicio de autoridad están reservadas a esos empleados de la Administración Pública, de suerte que tampoco estas las pueden encomendar a empresas o sujetos privados ( Artículos 301 del RDL 3/2011; 9-2 y D.A. 2ª de la Ley 7/2007 , 142 de la LGT ; 61 y 169 del R.D. 1065/2007 ).

b) las actas de conformidad contienen los elementos de hecho necesarios, esenciales, para la determinación del supuesto (las percepciones de la socia mayoritaria) generador de la obligación liquidada (retenciones a cuenta de capital mobiliario); cosa distinta, es la discrepancia "ex post" de la recurrente con esas conclusiones "fácticas", esto es, su discrepancia con las mismas fundada en su valoración de los medios disponibles y organizados por la sociedad y la socia en el ejercicio de sus respectivas actividades o en la contradicción, según la misma parte, entre la afirmación de inexistencia de irregularidades contables y las conclusiones del acta de conformidad, que tampoco podemos compartir a no ser que confundamos los requisitos formales de la contabilidad a los que obedece aquel juicio del redactor del acta con los elementos conceptuales o materiales (imputación de rendimientos/gastos) que subyacen a dicha actividad y que han motivado la regularización practicada.

Pero el examen de esas discrepancias "de hecho" no puede admitirse ya que no se ha acreditado que el acta de conformidad adoleciese de la exposición de los elementos esenciales, configuradores de la obligación tributaria o que el consentimiento de la recurrente se hubiese prestado por error en el conocimiento de aquellos elementos o debido a la actuación coactiva imputada a las inspectoras.

c) Las resoluciones sancionadoras no adolecen de la exposición de los hechos sancionados, sucinta pero suficientemente reveladora de la comisión del tipo aplicado; y también cumplen el requisito de exposición motivada del juicio de culpabilidad, en base a los mismos hechos y a su valoración en cuanto a la concurrencia de ese elemento (subjetivo) del ilícito sancionado.

#### Sexto.

Hay que imponer a la recurrente las costas del procedimiento, de conformidad con el artículo 139-1 de la Ley Jurisdiccional .

### FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo presentado por TENKO 95 S.L.contra el Acuerdo de 17-12-2015 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia que desestimó la reclamación nº 337/2015 presentada por Tenko 95 S.L. contra los acuerdos de 26-01-2015 del Subdirector de Inspección que aprobó las liquidaciones de retenciones a cuenta de rendimientos de capital mobiliario (4º trimestre de 2010, y ejercicios 2011 y 2012), y de imposición de sanciones; e imponemos a la recurrente las costas del procedimiento.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de TREINTA DÍAS ( artículo 89.1 LJCA ), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con nº 4697 0000 93 0206 16, un depósito de 50 euros , debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito ( DA 15ª LOPJ ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN** . Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 5 de abril de 2017.

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.