

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075723

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 17 de octubre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 386/2016

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Dilaciones. Retraso en la aportación de documentación. La dilación se ha de computar hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. En el caso examinado se ha producido el impedimento en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras.

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Gastos de personal. Requisitos de deducibilidad. Simulación. Realidad de los servicios. La Inspección considera facturación simulada los gastos registrados por la entidad y admite que parte de estos supusieron un mayor volumen de gasto por retribuciones al personal. La entidad aportó una relación con la identificación de los perceptores y los importes recibidos no declarados y argumenta que esos gastos se ajustan a los ratios medios del sector. No obstante, no se admiten los referidos a personas de los que no ha facilitado datos precisos del trabajo desempeñado, ni las fechas, y que estaban justificados por recibís y no facturas. La entidad no ha acreditado que estuvieran dados de alta en Seguridad Social, por lo que no cabe establecer que los importes hayan de ser considerados destinados al pago de los trabajadores. Procede la sanción, es evidente que la conducta apunta un único fin, la elusión fiscal, de forma consciente y deliberada.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 105, 150, 179, 183, 191 y 195.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 102, 104 y 171.

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

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

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

PONENTE:*Don Jesús María Calderón González.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000386 /2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03149/2016

Demandante: AUTOCARS RAVIGO, S.L.

Procurador: JACOBO GANDARILLAS MARTOS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a diecisiete de octubre de dos mil diecinueve.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 386/2016, se tramita a instancia de la entidad AUTOCARS RAVIGO, S.L., representada por el Procurador Don Jacobo Gandarillas Martos, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 2 de marzo de 2016, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003 a 2006, liquidación y sanción, y cuantía indeterminada, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, en fecha 17 de junio de 2016, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

" A LA SALA SUPlico: Que habiendo por presentado este escrito, en tiempo y forma, junto con la documentación que se acompaña, tenga por formulada demanda en el recurso contencioso-administrativo número 386/2016 y, en sus méritos, previos los trámites oportunos, dice sentencia por la que anule y deje sin efecto la resolución del TEAC impugnada, así como los acuerdos de liquidación e imposición de sanción de los que trae causa, por ser contrarios a Derecho."

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"Que teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente."

Tercero.

Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, la Sala dictó auto, de fecha 12 de junio de 2017, acordando el recibimiento a prueba, con el resultado obrante en autos.

Siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 23 de enero de 2019; y finalmente, mediante providencia de 4 de octubre de 2019 se señaló para votación y fallo el día 10 de octubre de 2019, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quién expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero.**

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad AUTOCARS RAVIGO, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de marzo de 2016, estimatoria parcial del recurso de alzada formulado en impugnación de la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cataluña de fecha 11 de abril de 2013, relativa a las reclamaciones acumuladas NUM000 y NUM001, promovidas respectivamente contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Cataluña, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 2003, 2004, 2005 y 2006 y contra la sanción tributaria correlativa impuesta por el mencionado impuesto y periodos.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO: Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 18 de abril de 2008 mediante notificación de la comunicación de inicio.

Con fecha 21 de septiembre de 2009 el Inspector Regional Adjunto de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Cataluña, con sede en Barcelona, dictó Acuerdo de Liquidación por el Impuesto y los ejercicios de referencia, derivado del acta de disconformidad A02- NUM002 por importe de 936.622,21 euros.

En cuanto a los motivos de la regularización, la Inspección consideró que existían pruebas e indicios suficientes para acreditar que la actividad de Talleres Ramón Vidiella, M^a Eulalia Castells Grau y Amelia era simulada.

En el caso de los dos primeros, la actividad siendo real, al menos en cuanto a su existencia que no a su importe, era simulada en lo que se refiere al sujeto que la desarrollaba. Concretamente, tanto el mantenimiento y reparación de los autobuses como los servicios de los autobuses puestos a nombre de Brigida se llevaban a cabo con los medios personales y materiales de AUTOCARS RAVIGO SL.

En el caso de la Amelia esta simulación es absoluta, puesto que la actividad de limpieza de los autobuses como tal carece de entidad, es inexistente y son los propios conductores los que limpian los autobuses.

SEGUNDO: Iniciado expediente sancionador por entender que la conducta de la obligada tributaria podría ser constitutiva de infracción tributaria y una vez concluido el procedimiento, el Inspector Regional Adjunto dictó Acuerdo de Imposición de Sanción por el que se impone a la interesada, en relación a los ejercicios 2003 a 2006, sanción por infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT, concurriendo en el ejercicio 2003 con la obtención indebida de devoluciones tributarias (1.300,42 euros) tipificada en el artículo 191.5 Ley 58/2003 y acreditar

improcedentemente partidas negativas a compensar en la base de declaraciones futuras por 83.111,48 euros tipificada en el artículo 195 LGT.

TERCERO: Contra el acuerdo de liquidación dictado y contra la sanción fueron interpuestas ante el T.E.A.R de Cataluña sendas reclamaciones económico-administrativas, que fue tramitadas acumuladamente con los nº NUM000 y NUM001.

El T.E.A.R de Cataluña, mediante Resolución de fecha 11 de abril de 2013, desestimó las reclamaciones interpuestas, confirmando el acuerdo impugnado.

El fallo fue notificado en fecha 31 de mayo de 2013.

CUARTO: Disconforme el interesado con la anterior resolución del TEAR fue interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 29 de junio de 2013, solicitando la anulación de la citada Resolución y formulando las siguientes alegaciones:

1. Prescripción del derecho a liquidar de los ejercicios que cita por haberse excedido el plazo máximo de duración de actuaciones de comprobación e investigación.

2. No está de acuerdo con la regularización practicada por la Inspección, ya que en el curso de las actuaciones inspectoras, el contribuyente ha acreditado la existencia de gastos de personal por importe superior al que figuraba contabilizado en las cuentas de gastos de personal. Del total de trabajadores relacionados, la inspección no ha considerado deducibles diferentes retribuciones, sobre la base de los supuestos trabajadores no estaban debidamente identificados, pero junto al escrito de alegaciones al acta se acompañaron los datos identificativos de dichos trabajadores, por lo que se ha facilitado la perfecta y completa identificación de los trabajadores y se cumple con el requisito exigido por la Inspección para proceder a la deducibilidad del gasto.

3. Cálculo incorrecto de los intereses de demora.

4. Improcedencia de la sanción por ausencia de culpabilidad

QUINTO: En fecha 2 de marzo de 2016, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) dictó resolución en los siguientes términos:

"EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA , en el presente recurso de alzada, ACUERDA:

ESTIMARLO EN PARTE, de modo que se modifique el importe de intereses de demora de acuerdo con lo establecido en el Fundamento de Derecho SÉPTIMO, confirmando en todo lo demás la liquidación, cuya cuota se mantiene inalterada, y la sanción impuesta."

Contra dicha resolución se interpone el presente recurso.

Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

Primero. *Prescripción del derecho a liquidar el IS de los ejercicios 2003 y 2004 como consecuencia de la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones.*

Según el artículo 150.1 de la LGT las actuaciones inspectoras deberán concluir en el plazo de 12 meses desde la notificación de la comunicación de inicio. Las actuaciones inspectoras se iniciaron en fecha 18 de abril de 2008 y concluyeron, con la notificación del acuerdo de liquidación, el 23 de septiembre de 2009. En consecuencia, en el presente caso se habría excedido dicho límite máximo en 158 días.

Sin embargo, la Administración descuenta del cómputo de la duración del procedimiento un total de 167 días en concepto de dilaciones imputables a esta parte según el siguiente desglose:

MOTIVO DILACIONES DILACIONES TOTAL
RETRASO APORT. DOCUMENTACIÓN 21/05/2008 03/09/2008 105
AMPLIACIÓN DEL PLAZO 07/04/2009 14/04/2009 7
APLAZAMIENTO 14/04/2009 08/06/2009 55

TOTAL 167

De este modo, la Administración considera que concluyó el procedimiento con un margen de 9 días. Por lo tanto, si esta parte logra demostrar que 10 de esos días de dilaciones imputadas a esta parte son improcedentes las actuaciones inspectoras habrían excedido en el presente caso la duración máxima que tenían permitida.

Pues bien, partiendo de esa base, esta parte considera el primer periodo de dilación, computado entre el 21 de mayo de 2008 y el 3 de septiembre de 2008 ha sido computado de forma improcedente por las razones que expondremos a continuación.

i. Improcedencia del cómputo de dilaciones efectuado por la Administración por no respetar el plazo de diez días del artículo 171.3 del reglamento de inspección.

Cita diversa Jurisprudencia y de esta Sala.

Pues bien, analizando las diligencias suscritas en el presente caso nos encontramos con la diligencia número 2, de fecha 12 de junio de 2008. Dicha diligencia, junto con el periodo de los diez días hábiles subsiguientes, se encuentra incluida dentro del primer periodo de dilación referido -de 105 días- en consecuencia, si dicha diligencia contuviese una petición de documentación nueva a esta parte ello comportaría que de esos 105 días deberían descontarse 10, en concepto del plazo para aportar documentación previsto en el artículo 171.3 del reglamento de inspección, y eso es precisamente lo que sucede.

Puede apreciarse como en la referida diligencia número 2 se deja constancia de que la Inspección solicitó a esta parte la aportación de, entre otra documentación, el contrato de leasing número NUM003 celebrado con PASTOR SERV. FI-NANCIEROS E.F.C. con NIF: A28197036. Se trata de una solicitud de documentación completamente nueva que no puede enmarcarse en ninguna otra petición de documentación anterior, por lo que, en consecuencia, la Administración estaba obligada a conceder el referido plazo de diez días y a descontarlo del cómputo de dilaciones imputables al contribuyente.

En consecuencia, procede que esa Sala a la que tenemos el honor de dirigirnos elimine esos 10 días del cómputo de dilaciones imputables a esta parte efectuado por la Administración, lo que, debemos destacar, comporta ya de por sí que las actuaciones inspectoras hayan sobrepasado su duración máxima permitida en el presente caso. No obstante, si se prosigue con el examen de las diligencias suscritas en el presente caso encontramos la diligencia número 3, suscrita en fecha 8 de julio de 2008, en la que la Inspección solicitó a esta parte que aportase los extractos de todas las cuentas bancarias de las que hubiese sido titular durante los ejercicios en cuestión. Nuevamente se trata de una petición de documentación "ex novo" no incluida en ninguna petición anterior, por lo que debía concederse un plazo de 10 días para su cumplimiento y excluirse el mismo del cómputo de dilaciones imputables a esta parte.

Así pues, debe excluirse otro periodo de 10 días del cómputo de dilaciones imputables a esta parte, lo que suma un total de 20 días que deben eliminarse de dicho cómputo y comporta, en consecuencia, que las actuaciones inspectoras hayan superado el plazo máximo de 12 meses de duración en el presente caso.

ii. Improcedencia del cómputo como dilación del periodo de 105 días imputados por retraso en la aportación de documentación por no haberse producido ningún entorpecimiento al normal desarrollo de las actuaciones.

La Administración imputa un periodo de 105 días de dilación por la supuesta falta de aportación en plazo de determinada documentación solicitada en la comunicación de inicio. Concretamente, se trata de los justificantes de pago y cobro relacionados con las facturas de más de 6.000 euros recibidas de AUTOCARS ILERDA, AUTO-TRANSPORTS RAVIGO, RAMON VIDIELLA, MARIA EULALIA VIDIE-LLA Y RAMON VIDIELLA. No obstante, no podemos aceptar el cómputo de dicho periodo de dilación por cuanto no concurre en el mismo el presupuesto básico que habilita a la Administración para recurrir a la figura de las dilaciones imputables al contribuyente, esto es, que la causa que se dice constitutiva de dilación comporte un entorpecimiento u obstáculo para el normal desarrollo de las actuaciones.

Invoca diversa Jurisprudencia y la Instrucción Conjunta 1/2011, de 16 de mayo del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y del Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.

Además, no sólo es necesario que aquello que se considere constitutivo de dilación obstaculice el desarrollo normal de las actuaciones, sino que tal circunstancia debe ser motivada y demostrada por parte de la propia Administración, que debe especificar la relevancia que la documentación solicitada tenía para poder

regularizar la situación del contribuyente y la forma en la que su falta de aportación ha impedido la labor administrativa.

En este contexto indica que el Acuerdo de Liquidación no efectuó el más mínimo esfuerzo en orden a justificar la imputación de las dilaciones a la parte, ni acreditar la existencia de entorpecimiento alguno para las actuaciones inspectoras.

Expone, asimismo, que aportó gran cantidad de documentación en todas las comparecencias sucedidas donde la comunicación de inicio de las actuaciones incluidas dentro del periodo 18 de abril de 2008 hasta el 3 de septiembre de 2008.

iii. Consecuencias jurídicas de la extralimitación del plazo previsto en el artículo 150 LGT.

Así pues, al no haber interrumpido las actuaciones inspectoras el cómputo de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, dicha prescripción se consumó el 25 de julio de 2008 y 2009 para los ejercicios 2003 y 2004, pues su periodo voluntario de declaración concluyó el 25 de julio de 2004 y 2005 respectivamente. En consecuencia, procede anular la resolución impugnada así como la liquidación de la que trae causa y declarar prescrita la deuda tributaria correspondiente a dichos ejercicios.

Asimismo, en relación con los ejercicios 2005 y 2006, respecto de los cuales no se habría consumado la prescripción al no haber transcurrido el plazo de prescripción en la fecha de notificación de la liquidación, sería necesario corregir el importe de los intereses de demora liquidados por mor de lo dispuesto en el artículo 150.2 de la LGT, según el cual:

"El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento."

Segundo. *Incorrecta determinación de la base imponible, existencia de un mayor volumen de gastos por retribuciones del personal de la sociedad que el que ha admitido la Inspección.*

Tal como se ha expuesto anteriormente, la regularización practicada por la Inspección ha consistido en el presente caso en (i) unificar la actividad de las personas indicadas con la de la sociedad, imputando a ésta última tanto los ingresos como los gastos correspondientes a la actividad de aquéllas a la compañía, (ii) considerar como gastos no deducibles en sede de la sociedad las facturas recibidas de las referidas personas físicas y, (iii) admitir como mayores gastos de salarios de los empleados de la compañía parte del importe de dichas facturas, que la Inspección considera justificados mediante la documentación aportada por esta parte en el trámite de audiencia previo a la suscripción del acta, rechazando el resto al no entender suficiente la documentación aportada.

En relación con este tercer apartado, debemos poner de manifiesto que en el curso de las actuaciones inspectoras esta parte aportó una gran cantidad de documentación acreditando la existencia de gastos de personal de las sociedades por importe superior al que figuraba contabilizado en las cuentas, debido a que ése era el verdadero destino de los fondos que aparecían recogidos en las facturas emitidas por las personas físicas. En este sentido, se aportó a la Inspección un conjunto de recibís firmados por los trabajadores que acreditaban la realidad de unos pagos en efectivo a los trabajadores que no fueron declarados, y que constan en los expedientes administrativos.

En particular, dichos recibís se entregaron en dos fases, la primera en fecha 14 de abril de 2009 con ocasión del trámite de audiencia previo a la suscripción del acta, mediante unas listas por cada empleador que se anexaron a la diligencia suscrita en dicha fecha (la correspondiente a AUTOCARS RAVIGO obra en el expediente con el nombre de archivo " Alegaciones anterior- Alegaciones 14042009" y se acompaña como documento número 1 para facilitar su identificación), y en una segunda fase en fecha 8 de junio mediante una lista adicional conjunta recogida en la diligencia suscrita en esa misma fecha (que obra en el expediente con el nombre de archivo " Diligencia - Dil. aportacion documentacion 080609" y se acompaña como documento número 2).

Sin embargo la Inspección únicamente admitió los recibís de un conjunto de trabajadores. Concretamente, la Administración se limita a aceptar los que se habían mencionado en las primeras listas aportadas de fecha 14 de abril de 2009. Por su parte, el TEAC confirma íntegramente el criterio de la Inspección en base a las mismas razones.

A continuación, aun habiendo demostrado que esta parte ya había subsanado los motivos utilizados por la Inspección para no reconocer una parte de los recibís, pro-cederemos a aportar una serie de documentos dirigidos a probar que los servicios que se indican en los recibís fueron realmente prestados y facturados a los respectivos clientes.

Hace referencia a los documentos nº 11 al 28.

Tercero. Improcedencia de la sanción impuesta por no concurrir las circunstancias que la Administración entiende constitutivas de infracción.

Tal como ya se ha expuesto anteriormente el gasto asociado a las facturas emitidas por las personas físicas de referencia, si bien no respondía a prestaciones de servicios realizadas por éstas, correspondía en realidad a gastos por mayores sueldos y salarios satisfechos al personal de la empresa. Es decir, los fondos utilizados en pago de las referidas facturas fueron destinados a hacer frente a mayores gastos del personal de la empresa. En consecuencia, no existiría ocultación de capacidad económica alguna ni minoración de la deuda, sino únicamente una diferencia de calificación de los gastos. No habría irregularidad sustancial sino formal, una mera discrepancia acerca de la naturaleza de unos gastos que, en cualquier caso, siguen siendo gastos deducibles.

En consecuencia y, teniendo en cuenta que el Impuesto sobre Sociedades es un tributo en el que prima la realidad económica frente a los defectos de contabilización o registro, no procede imponer sanción alguna en un caso en el que no se han producido los hechos que se alegan constitutivos de infracción -la supuesta minoración de la deuda mediante las facturas emitidas por servicios simulados-, sino que estamos simplemente ante una discrepancia acerca de la calificación de unos gastos, que en lugar de corresponder a servicios responden a gastos de personal, tal como ha reconocido la Administración, pero que en cualquier caso son deducibles, siendo el único conflicto unos supuestos defectos formales en el registro de esos mayores gastos de personal. Defectos que a mayor abundamiento ya se han subsanado.

En consecuencia, procede anular el acuerdo sancionador que combatimos junto con la resolución impugnada que lo confirma.

Cuarto. Ad cautelam, improcedencia de calificar la infracción como muy grave.

En efecto, la infracción que se entiende cometida ha sido calificada como muy grave debido a la existencia de simulación. No obstante, en casos en los que la conducta del contribuyente que según la Administración ha supuesto una falta de ingreso de la deuda tributaria y, por ello, constitutiva de infracción, ha sido calificada como simulación, agravar la calificación de una infracción por ese mismo motivo supone castigar doblemente un mismo hecho, pues cualquier circunstancia que pudiese permitir una agravación de la calificación de la infracción forma parte del núcleo de la propia actuación simulada constitutiva de infracción, queda absorbida por ésta.

Invoca la Sentencia de esta Sala y Sección de 25 de junio de 2015, recurso 315/12.

Tercero.

El primer motivo del recurso versa sobre la prescripción.

La recurrente viene a significar que del plazo de dilaciones de los 105 se deberían descontar 20 días.

En sentencia de 10 de marzo de 2016, recurso contencioso administrativo 411/2013, FJ3, nos referimos al sentido y alcance de las dilaciones indebidas en los siguientes términos:

" TERCER O.- Comenzando por el primer motivo del recurso referido a la prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración, el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2003, 2004 y 2005, y de la improcedencia de las dilaciones imputadas es preciso reseñar la jurisprudencia del T.S. sobre esta cuestión plasmada, en lo que ahora nos interesa, en las siguientes SSTs. Tal como declarábamos en nuestra sentencia de 3 de junio de 2015, recurso 274/2012, FJ3:

"Críterios generales sobre el sentido y el alcance de las dilaciones, así como sobre su relevancia en el procedimiento de inspección. STS de 24 de enero de 2011 (RC 485/2007) .

"(...) como hemos subrayado en sentencia de esta misma fecha (casación 5990/97, FJ 5º), el legislador quiso, a través del artículo 29 de la Ley 1/1998, que las actuaciones de inspección se consumaran en un plazo máximo de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce si concurren las circunstancias que la propia Ley prevé (apartado 1), determinando, no obstante, que para su cómputo se descuenten las dilaciones imputarle al contribuyente y las interrupciones justificadas que se determinen reglamentariamente (apartado 2).

Esas previsiones constituyen, como la exposición de motivos de la propia Ley 1/1998 dice respecto de todo su contenido, expresión de un principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la Administración (punto II).

Así pues, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (artículo 29, apartados 1 y 4).

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 les 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 tal tesitura, habida cuenta de la finalidad que la norma contenida en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 persigue, el tiempo perdido no puede imputarse a la Administración a los efectos de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones, según prevén el apartado 2 de dicho precepto legal y el párrafo segundo del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye por se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado. (...)" (FJ 3º).

Como se ha dejado apuntado, a más abundamiento cabe señalar, que de la secuencia cronológica de las actuaciones inspectoras en la etapa que nos ocupa, cabe cuestionar, incluso, que estemos ante una dilación, puesto que al requerimiento al que se alude, respondió la inspeccionada a través de su representante, cumplimentándolo, y no es hasta que presenta los modelos 193, que debían obrar en poder de la Administración, cuando al cotejarlo con el Mayor presentado, da lugar a un nuevo requerimiento que sin solución de continuidad es cumplimentado en la Diligencia siguiente. Cabe preguntarse dónde la paralización, cuando han continuado las actuaciones inspectoras y se van aportando los datos que la propia investigación demandaba. Más cuando el principio de buena fe que debe presidir las relaciones entre la Inspección y los inspeccionados, reclama que se denuncien las insuficiencias y defectos cuando acaecen, a fin de que se produzca la rectificación y subsanación de lo mal hecho. Y como se desprende del devenir de las actuaciones inspectoras, de ser insuficiente o defectuoso el cumplimiento del primer requerimiento, la reacción de la Inspección para su subsanación fue harto tardía)) (FJ 4º)."

Por otra parte, no todo retraso constituye per se una dilación imputable al sujeto pasivo, STS de 24 de enero de 2011, 485/2007, FJ3.

Además, como referíamos en sentencia de 3 de diciembre de 2015, recurso 264/13, FJ3:

"Recordar a este respecto que la STS de 28 de enero de 2011, RC 5006/2005, FJ6, afirma que no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle a este las consecuencias del retraso en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora."

La resolución del TEAC en su Fundamento de Derecho Tercero se refiere a esta cuestión en los siguientes términos:

"TERCERO: Comenzaremos, analizando la primera de las alegaciones planteadas por la entidad recurrente relativa a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar al haberse superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

Las actuaciones inspectoras comenzaron en fecha 18 de abril de 2008 con la notificación de la comunicación de inicio. La notificación del acuerdo de liquidación, que pone fin a las actuaciones inspectoras, se produjo en fecha 23 de septiembre de 2009, por lo que las actuaciones inspectoras tuvieron una duración de 523 días.

A los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de 12 meses, establecido en el artículo 150 de la LGT, el acuerdo de liquidación señala que no deben computarse 167 días por dilaciones no imputables a la Administración con el siguiente detalle:

MOTIVO	DILACIÓN	FECHA INICIO	FECHA FIN	DÍAS
RETRASO APORTACIÓN DOCUMENTACIÓN	21/05/2008	03/09/2008	105	
SOLICITUD AMPLIACIÓN PLAZO ALEGACIONES	07/04/2009	14/04/2009	7	
SOLICITUD APLAZAMIENTO	14/04/2009	08/06/2009	55	

TOTAL 167

El artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), dispone:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse. (...)

3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento (...)"

Por su parte, el artículo 104.2 de la LGT aludido, establece lo siguiente:

"Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

Para este plazo de doce meses no han de computarse por tanto las dilaciones por, causa no-imputable a la Administración Tributaria ni los periodos de interrupción justificada, tal como señalan los artículos 104.2 de la LGT y 102.2 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGAT).

En cuanto a las dilaciones por causa no imputable a la Administración, el artículo 104 del citado reglamento, señala en lo que ahora nos afecta que:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

b) La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten. Cuando los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento se aplicará lo dispuesto en el párrafo a) anterior.

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.

Por tanto, en el acuerdo de liquidación se recoge que el número total de días de dilaciones en el procedimiento inspector por causas no imputables a la Administración Tributaria asciende a 167 días, debidas a retrasos en la aportación de documentación solicitada y a la solicitud de aplazamientos.

Pasaremos a continuación a analizar las distintas dilaciones discutidas por la recurrente.

1. En primer lugar la recurrente alega que, en relación a la dilación de 105 días, no ha existido retraso en la aportación de (a documentación, ya que en ningún momento se han entorpecido o dificultado la continuación de las actuaciones inspectoras.

Pues bien, la primera dilación se debe al retraso en la aportación de documentación solicitada en la comunicación de inicio notificada el día 18 de abril del 2008, en la que se le requería al obligado tributario la aportación de los justificantes de pago y cobro relacionados con las facturas emitidas y recibidas de más de 6.000 euros de los ejercicios comprendidos entre el 2003 y el 2006, siendo en la diligencia número 4, extendida el día 3 de septiembre del 2008, cuando el compareciente manifiesta no tener justificantes de pago, contratos, albaranes ni demás documentación que las facturas emitidas y recibidas y los recibos aportados con relación a las operaciones con las siguientes entidades: Autocars Merda, S.L., Auto-Transports Ravigo, S.L., Amelia, Ezequias, Brigida.

En lo que respecta a esta dilación por falta de aportación de documentación nos hemos de remitir al ya mencionado artículo 104 RGAT en donde se recoge que tendrán la consideración de dilación imputable al contribuyente:

" a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia

tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa."

Observamos por tanto que la dilación se debe computar hasta el día en que tenga lugar el íntegro cumplimiento de lo solicitado y así se lo advierte la Inspección en cada una de las diligencias en donde hace constar que el tiempo transcurrido desde el día que debió aportar dicha información hasta su total cumplimiento se considerara dilación imputable al obligado tributario.

Continúa el contribuyente alegando el improcedente cómputo inspector de la duración del procedimiento de comprobación porque los retrasos en la aportación de documentación y/o aclaraciones no han impedido que la Inspección continúe trabajando.

Pues bien, dispone al efecto el artículo 102.7 del RGAT que:

"Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse."

Precepto éste que encuentra su antecedente en el art. 31.bis.4 (red. RD 136/2000) del RD 939/1986, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) y sobre el que se han pronunciado sentencias del Tribunal Supremo tales como la de 24-01-2011 (rec. n.º.485/2007) citada por otras posteriores como la de 19-04- 2012 (Rec. n.º. 541/2011) y que, por lo que aquí interesa, afirman en cuanto a las dilaciones que:

"Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero discurrir, 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(...) Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado."

Y lo hace esta última con transcripción parcial de distintos precedentes del TS entre los que destacamos la STS de.28-01-2011 (RJ 2011/510) que dice también:

"...el propósito del legislador de establecer a partir de la Ley 1/98 (RCL 1998, 545) un plazo máximo de duración del procedimiento inspector de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce meses si concurrían las circunstancias que se señalaban, esta Sala, dada la finalidad de la reforma, no comparte el automatismo que aprecia la Sala de instancia, en la consideración de la dilación imputable al contribuyente, no obstante los términos literales en que se expresa el art. 31.bis 2 del Reglamento General de Inspección de los Tributos (RCL 1986, 1537, 2513, 3058) ...

... A juicio de la Sala, no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento."

Así la continuación de actuaciones que predica el artículo 102.7 del RGAT debe entenderse como manifestación de los principios de eficacia, eficiencia y celeridad que han de presidir el actuar administrativo, pero nada más. Esto es, no cabe computar dilación en forma objetiva, es decir, en todo caso de retraso en la aportación

de la documentación requerida si dicho retraso no ha impedido el normal desarrollo, de las actuaciones inspectoras.

Pues bien, en el caso que nos ocupa es claro que se ha producido dicho impedimento en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras.

Así, en la comunicación de inicio se solicita "original y fotocopia de las facturas emitidas y recibidas de más de 6.000 euros de los ejercicios comprendidos entre 2003 y 2006, así como justificantes de pago y cobro y contratos, presupuestos y albaranes relacionados con estas facturas".

En diligencia número 1, se hace constar que faltan por aportar facturas emitidas y recibidas de más de 6.000 euros del ejercicio 2003.

En diligencia número 2, se solicitan las facturas recibidas y aportadas, así como determinados justificantes de pago en relación a empresas entre las que se encuentran AUTOCARES MICROBUSES PACO. AUTOCARES GON-CAR SL.

En diligencia número 3 se requieren todos los justificantes de pago, albaranes, contratos y demás documentación que se disponga en relación a las facturas recibidas de Amelia. AUTOCARS ILERDA SL. AUTOTRANSPORTS RAVIGO SA, M[®] EULALIA CASTELLS GRAU y RAMON VIDIELLA GOMBÁU.

Y en diligencia número 4 la compareciente manifiesta no tener, en relación con las facturas y justificantes de pago solicitados en la diligencia número 3. más documentación que la aportada.

Si bien estos retrasos, aisladamente considerados, no permitirían concluir la imposibilidad para la Inspección de continuar la comprobación, la falta de aportación de dicha documentación ha producido una dificultad considerable para que la Inspección pudiera realizar su" tarea de comprobación, siendo objeto de regularización precisamente las facturas emitidas por Amelia. AUTOCARS ILERDA SL, AUTOTRANSPORTS RAVIGO SA, Brigida y Ezequias. En definitiva, este retraso en la aportación de documentación supuso un impedimento en el normal desarrollo de las actuaciones.

2. En cuanto a la segunda de las dilaciones, por el periodo comprendido entre 7/4/2009 y 14/4/2009, se debe a una solicitud de ampliación del plazo para presentar alegaciones tras notificársele el trámite de audiencia.

Así, con fecha 25 de marzo de 2009 se comunica al obligado tributario que se dan por finalizadas las actuaciones inspectoras y, que, con carácter previo a la firma de las actas, se le concede trámite de audiencia concediéndole un plazo de 10 días para examinar el expediente y formular las alegaciones que tenga por conveniente.

El día 2 de abril de 2009 comparece el obligado tributario solicitando una ampliación del plazo de alegaciones por 5 días.

En fecha 14 de abril de 2009 aporta los escritos de alegaciones.

La Inspección computa la dilación desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar alegaciones, que sería el 4 de abril de 2014, hasta la fecha fijada en segundo lugar, que sería la de la comparecencia, el 14 de abril de 2009.

Observamos por tanto que se cumplen las indicaciones recogidas en el artículo 104. c) del RGAT, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que señala que se consideran dilaciones por causa no imputable a la Administración " la concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar". De manera que ésta dilación ha sido computada correctamente por la Inspección.

3. Por último, la Inspección computa como dilación el periodo que va desde el 14 de abril de 2009 al 8 de junio de 2009, debido al aplazamiento solicitado por el obligado tributario para aportar la documentación solicitada.

Este caso se encuadra en lo previsto en el artículo 104 del RGAT apartado b) que establece que tendrá la consideración de dilación no imputable a la Administración: "La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten. Cuando los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento se aplicará lo dispuesto en el párrafo a) anterior".

Así, es tras la notificación del trámite de audiencia cuando la recurrente aporta nuevos documentos que son tenidos en cuenta por la Inspección para la regularización finalmente efectuada.

Así lo hace constar la Inspección en las sucesivas comparecencias que tuvieron lugar tras la finalización del trámite de audiencia, indicándole a la recurrente que constituye dilación no imputable a la Administración el tiempo transcurrido desde el día 6 de abril, día en que finalizaba el plazo legal del trámite de audiencia, hasta el 8 de junio de 2009, día en que aportó toda la información requerida. Debemos por tanto dar por buena la dilación computada por la Inspección.

Por tanto, teniendo en cuenta que el procedimiento se inició el 16 de junio de 2009 con la notificación de la comunicación de inicio y que hay que computar 167 días de dilaciones imputables al contribuyente, el procedimiento debería haber finalizado el 2 de octubre de 2009, y al haberse notificado el acuerdo de liquidación el 23 de septiembre de 2009 debemos concluir que la Inspección ha finalizado las actuaciones de comprobación e investigación dentro del plazo máximo que fija la Ley, no estando prescrito el derecho de la Administración a liquidar por los ejercicios 2003 a 2006."

Pues bien, los argumentos de la parte no pueden ser aceptados pues, como pone de relieve el TEAC, el Acta de Inspección A02 NUM002 y el Acuerdo de Liquidación de 21 de septiembre de 2009, pág. 2, existe un cómputo global de la dilación desde el 21 de mayo de 2008 hasta el 3 de septiembre de 2008, por la aportación de los justificantes de pago y cobro relacionados con las facturas emitidas y recibidas de más de 6.000 euros de los ejercicios comprendidos entre 2003 y 2006, cómputo global en el que se deben incluir todas las peticiones de documentación realizadas por la Inspección al obligado tributario.

Y como se ha reseñado el Acuerdo de Liquidación explica perfectamente el motivo de la dilación, que menciona el solapamiento de esa dilación con otra.

Asimismo, el TEAC en sus págs. 17 a 20 analiza todas las dilaciones que han existido en el procedimiento resaltando, opinión que compartimos, que la falta de aportación, por parte del sujeto pasivo, han producido un impedimento en el desarrollo normal de las actuaciones.

Y la Inspección no disponía de esos documentos, y ello no fue más que un elemento para que se apreciara la simulación, lo cierto es que ello no se puso de relieve hasta el 3 de septiembre de 2008.

Y todo ello teniendo en cuenta que en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras se indicaba: "Se informa 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 justificadas. En este sentido, la incomparecencia en el lugar, el día y hora señalados o la no aportación en los documentos requeridos, se considerará dilación no imputable a la Administración, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104 del RGAT", de forma que es aplicable al caso el pronunciamiento del TS de 19 de octubre de 2012 (RC 4421/2009) en el sentido de que "Hecha la clara y precisa advertencia inicial, nada se opone a nivel normativo a que sea aplicada a cada uno de los retrasos por incomparecencia o no aportación íntegra de la documentación requerida, la regla general de la imputación de las dilaciones consecuentes a los contribuyentes incumplidores."

Como indica la STS de 22 de julio de 2012 (RC 346/2012), producida la dilación corresponde al causante de la dilación acreditar que pese a la demora que ha provocado no ha impedido a la Administración proseguir con regularidad la labor inspectora. Indica la STS que "(...) aun siendo cierto que, con arreglo a nuestra jurisprudencia, no toda interrupción del procedimiento inspector imputable al obligado tributario debe excluirse del cómputo de la duración de las actuaciones inspectoras, sino sólo aquellas que impiden continuar el curso de la mismas [...] por hurtar elementos de Juicio relevantes e impedirá la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea, no lo es menos que producida la dilación y constatado el dato objetivo del transcurso del tiempo, corresponde al causante de la dilación acreditar que pese a la demora que ha provocado no ha impedido a la Administración proseguir con regularidad la labor inspectora. Resulta rechazable el automatismo con el que opera el recurrente, afirmando sin más, de forma tautológica, que las dilaciones que se le imputaron no impidieron ni dificultaron la actuación inspectora." (FJ 2°).

A su vez, la STS de 8 de octubre de 2012 (RCUD 5114/2011) indica que "la imputabilidad de la paralización no tiene porqué ser total ni que impida a la Administración tributaria continuar con la tramitación de la Inspección".

En definitiva, procede desestimar el motivo.

Cuarto.

El segundo hace referencia a la determinación de la base imponible, existencia de un mayor volumen de gastos por retribuciones al personal de la sociedad que ha admitido la Inspección.

El Fundamento de Derecho Sexto del TEAC se refiere ampliamente este motivo, declarando:

"SEXTO: En el curso de las actuaciones inspectoras, la Inspección ha admitido que parte de la facturación simulada estaba destinada a efectuar pagos a los trabajadores de la entidad que no habían sido declarados, sin embargo, no ha considerado acreditado que todos esos pagos tuvieran como destinatarios finales a los trabajadores y entiende que el exceso de esa facturación no es gasto en el Impuesto sobre Sociedades.

La recurrente solicita que sean admitidos mayores gastos de personal que los tenidos en cuenta por la Inspección, aportando para ello unos ratios sectoriales. Así, de acuerdo con los datos obtenidos por empresas del sector publicados por el Banco de España, se llevó a cabo una comparativa entre los beneficios que según la Inspección había obtenido AUTOCARS RAVIGO, SL como unidad económica con respecto a las empresas del sector, determinándose que los beneficios atribuidos a la recurrente eran desproporcionados, cuatro veces mayor que los obtenidos por las empresas del sector. De esta manera se quiere poner de manifiesto que deberían aceptarse mayores gastos de personal por parte de la Inspección.

Pues bien, la Inspección, a la hora de determinar los gastos de personal deducibles, tuvo en cuenta los siguientes hechos:

1. En el seno del trámite de audiencia previo a las Actas, en fecha 14 de abril de 2009, fueron aportados lo que la recurrente denomina justificantes de gasto, consistentes en una serie de fotocopias de fecha indeterminada de rutas de autobús, con las cuantías escritas a mano y con el nombre del aparente perceptor y una firma. Frente a lo alegado, el Acuerdo de liquidación y el Acta coinciden en considerar que no se había justificado inicialmente la identificación de los perceptores (en cuanto la mayoría de los declarados tenían nombre y apellidos comunes de difícil localización sin aportar el NIF o el domicilio) ni tampoco "datos precisos del trabajo desempeñado por los mismos en las diferentes empresas, ni su calificación profesional, ni las fechas del año en que prestaron sus servicios". Es decir, no se daba por probada la efectividad del gasto.

2. En fecha 8 de junio de 2009 la interesada aportó nueva tabla de los pagos no declarados efectuados, ampliando la anterior.

3. En fecha 17 de julio de 2009, junto al escrito de alegaciones al acta, fue aportada por la interesada identificación de los perceptores de importes sin declarar cumpliendo una de las omisiones indicadas en el Acta. No obstante, la Inspección considera que no es deducible el gasto por no entenderse cumplidos todos los requisitos de deducibilidad, por no especificarse el trabajo desarrollado, su cualificación profesional, fechas concretas del trabajo...

4. Finalmente, la Inspección admite mayor gasto de personal que el confesado por la interesada como pagado "en negro".

En este punto, nos remitimos a lo ya manifestado por el Tribunal de Instancia que señala que no nos hallamos en régimen de estimación indirecta sino directa, y en este régimen de estimación los gastos deben ser debidamente justificados para admitir su deducibilidad fiscal, sin que asista al contribuyente el derecho subjetivo a la aplicación en todo caso de los ratios medios del sector en un determinado punto cuando se aleje de ellos por sus especiales circunstancias.

Así, habiéndose determinado la base imponible de acuerdo con el régimen de estimación directa, hemos de traer a colación el artículo 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) que dispone:

"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 citadas normas", siendo uno de los principios contables establecidos por el Plan General de Contabilidad (aprobado por RD 1643/1990) el de correlación de ingresos y gastos según el cual: "El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho periodo menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos..."

En cuanto a los requisitos a los que la normativa vigente somete la deducibilidad de un gasto en el Impuesto sobre Sociedades, se ha pronunciado este Tribunal Central en reiteradas ocasiones; podemos citar,

entre otras, la Resolución de 15 de marzo de 2007 (RG 3603/05) y la de 11 de septiembre de 2008 (RG 1355/07); en concreto, en esta última Resolución se señala:

"(...)para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, aparte de tener que cumplir el requisito de estar relacionado con los ingresos, debe cumplir asimismo el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se haya producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. En consecuencia, el sujeto pasivo tiene que probar que el gasto presente dicha correlación, esté contabilizado y se haya realizado efectivamente.

Atendiendo a la jurisprudencia al respecto, debe traerse a colación la Sentencia de 1 de octubre de 1997, en el que el Tribunal Supremo, si bien desde la óptica de la normativa aplicable al caso, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dejó muy claro su parecer al vincular la deducibilidad del gasto al requisito de su necesidad y de la prueba de su efectividad: "(FD 1.º) La única cuestión que se plantea en la presente apelación consiste, como con frecuencia sucede en el ámbito del enjuiciamiento, en la resolución de ese silogismo donde la premisa mayor es la norma y la menor el hecho que determina su aplicación. Respecto de la primera, se trata del art. 13 de la Ley del I sobre Sociedades de 27 de diciembre de 1978, en cuanto dispone: Para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos; expresión "gastos necesarios" que claramente entraña un concepto jurídico indeterminado que, como tal, ha permitido a cada intérprete darle sentido y alcance coincidente con su interés o preferencias. (...) (FD 2.º) Esta Sala tiene reiteradamente dicho (v. gr. Sentencia de 25 de enero de 1995) que es una cuestión de prueba que incumbe a la recurrente acreditar la realidad de tales gastos así como su naturaleza y finalidad y, en tal sentido, es lo cierto que ...". En parecido sentido también la Sentencia del TS de 20 de septiembre de 1988.

Asimismo en Sentencia de 7 de diciembre de 1995, "Los gastos para ser deducibles debían reunir tres requisitos-sustanciales: A) Ser necesarios. Los honorarios pagados por un profesional a otro profesional, para la realización de proyectos, dictámenes, informes o servicios, cumplen, en el caso de autos, claramente este requisito. B) Estar probados fehacientemente, utilizando, en principio, todos, los medios de prueba, admitidos en Derecho (art. 1.215 del Código Civil, artículo 578 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y artículo 115 de la Ley General Tributaria). C) Corresponder al ejercicio de que se trate". (...)"

Este Tribunal en Resolución RG 3158/2008 de 16/04/2009 señala

"(...) En relación con las alegaciones relativas a la deducibilidad de determinados gastos, debe señalarse que es un principio tradicional de nuestro derecho tributario que la consideración de gasto deducible implica una serie de requisitos, tanto de carácter formal (exigible al documento mercantil y a su reflejo contable), como de carácter material (naturaleza del gasto); por ello, los gastos, para ser deducibles de los ingresos, además de ser necesarios para la obtención de los ingresos (en el sentido de correlacionados con ellos), deben estar contabilizados como tales y justificados documentalmente, de tal forma que se acredite la realidad y la naturaleza de los mismos...

La Inspección considera que se trata de gastos cuya correlación con los ingresos de la entidad no ha sido demostrada al tratarse de gastos personales del administrador. Por su parte, la entidad aduce que no existe razón para mantener su no deducibilidad, ya que están relacionadas con la actividad de la empresa.

En relación con esta cuestión, ha de comenzarse exponiendo que este Tribunal Central ha tenido ya ocasión de rechazar, entre otras muchas en resolución de 6 de mayo de 2005, el planteamiento conforme al cual el hecho de que un gasto se haya computado para determinar el resultado contable supone una presunción de deducibilidad que tendría que destruir la Administración. Ciertamente que la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, a diferencia de lo que ocurría con la Ley 61/1978, no recoge el requisito de la necesidad del gasto; pero este Tribunal no comparte la interpretación sustentada por la interesada: que en la Ley 43/1995 el hecho de que un gasto se haya computado para determinar el resultado contable, supone una presunción de deducibilidad que tendría que destruir la Administración. Como se ha manifestado entre otras en resolución de 8 de abril de 2005 este Tribunal Central respecto a este principio de correlación de ingresos y gastos que consagra la Ley 43/1995: "la relación de gasto e ingreso ha de ser inmediata o directa en el sentido de que el gasto ha de ser causa eficiente del ingreso y esta la causa final de aquel, sin que por consiguiente, pueda aceptarse la trascendencia tributaria de motivaciones lícitas pero inconcretas".

En el presente caso las partidas de gastos regularizados por la Inspección no están directamente relacionados con los ingresos ya que del análisis de los mismos se desprende que se trata de gastos de los que difícilmente pueda predicarse que estén relacionados con la actividad de la empresa tanto en cuanto a la

utilización particular por el administrador de la sociedad de un automóvil (Jaguar), reparaciones con él relacionados, así como las dotaciones contables de amortización del mismo. Asimismo, respecto de los gastos de viajes y otros que en el expediente constan, no queda debidamente acreditado por el interesado la relación con los ingresos de la entidad, debiéndose reiterar que no debe ser la Inspección quien pruebe la no deducibilidad del gasto sino que es el interesado el que debe probar de forma razonable su vinculación con la actividad propia de la entidad a tenor de lo dispuesto por los artículos 114 de la Ley 230/7963 y 105 de la Ley 58/2003 .

En conclusión pues, no cabe aceptar en relación con estos importes la pretensión de la reclamante, confirmando el ajuste practicado por la Inspección."

En consecuencia, al margen de la contabilización y del cumplimiento de las reglas de imputación temporal (con carácter general, la regla del devengo), se requiere que se acredite su efectividad; que se justifique documentalmente. por cualquier medio de prueba (no sólo a través de la factura y al contrario del rigor formal que opera en este ámbito en el Impuesto sobre el Valor Añadido); que se halle correlacionado con los ingresos (a sensu contrario artículo 14.1 e) de la LIS) y finalmente, que el gasto no se encuentre "comprendido en la enumeración que realiza el artículo 14 de la LIS respecto de los "Gastos no deducibles" (al margen de otros supuestos de no deducibilidad que se contemplan de modo disperso por el articulado del citado cuerpo legal).

La prueba del cumplimiento de los requisitos antes señalados recae sobre el obligado tributario, ello en virtud del artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, LGT, a cuyo tenor:

"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Teniendo en cuenta lo expuesto hasta aquí en relación a la carga de la prueba, dado que en el presente caso nos encontramos con que la recurrente pretende deducirse fiscalmente unos gastos, es decir, pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, la carga de probar que los correspondientes importes cumplen los requisitos normativamente establecidos para que puedan ser considerados como gastos fiscalmente deducibles, incumbe a la recurrente.

En el acuerdo de liquidación se recoge que en el Acta de disconformidad no se habían admitido los gastos que correspondían a aquellos trabajadores que no se habían identificado más allá de sus nombres y apellidos y respecto de los que no se había facilitado el NIF. Además, se tuvo en cuenta que ninguno estuvo dado de alta en la Seguridad Social ni se les retuvo cantidad alguna por las tres empresas en los años en que el obligado tributario afirma que se les pagaba esas cantidades. Sin embargo, pese a que en las alegaciones formuladas a la propuesta de liquidación sí aporta los datos identificativos de los trabajadores, sigue sin proporcionar datos precisos del trabajo desempeñado por los mismos en las diferentes empresas, ni su calificación profesional, ni las fechas del año en que prestaron sus servicios, por lo la Inspección sigue sin poder considerar deducibles dichos gastos.

En lo que respecta al presente Tribunal, estamos de acuerdo con la Inspección en que no podemos considerar deducibles dichos gastos porque no cumplen los requisitos normativos establecidos, al no poder identificar con claridad a qué concepto se corresponden, fechas concretas en las que se prestaron los servicios, no contar con las facturas sino únicamente con recibís firmados de puño y letra que no pueden tener otra consideración que la de documentos privados.

Por todo ello, debemos confirmar la regularización practicada por la Inspección es este punto y no aceptar mayor gastos de personal deducibles."

La parte en su demanda, acompaña nueva documentación justificativa, a su juicio, que el dinero de las facturas se destinaba a realizar pagos en efectivo no declarados del salario de los trabajadores, pero sigue sin acreditar un elemento esencial a juicio de la Sala, que no ha demostrado que ninguno de los trabajadores estuvo dado de alta en la Seguridad Social por lo que no cabe establecer que los importes de que se trata hayan de ser considerados como destinados al pago de los trabajadores.

En el mismo sentido se han pronunciado las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 8 de junio de 2017, recurso 958/2013, FJ 4, interpuesto por don Ezequias, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2003 a 2005, (en su Fundamento de Derecho Tercero se refieren las sentencias dictadas respecto de otras personas físicas y otras sociedades vinculadas, todas ellas intervinientes en la indicada simulación de actividades) y 19 de mayo de 2018, recurso 961/2013, FJ 4, respecto de la entidad Autocars Ilerda, S.L., por retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, sobre rendimientos de capital mobiliario de los periodos 1T 2004 a 4T 2006.

Por todo ello, debe desestimarse el motivo.

Quinto.

El penúltimo aduce la improcedencia de la sanción por no concurrir las circunstancias que la Administración entiende constitutivas de infracción.

El TEAC rechaza, argumentos que compartimos, los razonamientos de la parte, declarando en su fundamento de Derecho Octavo:

"OCTAVO: Por último, la recurrente alega ausencia de culpabilidad en la comisión de la infracción.

La infracción cometida y sancionada por la Inspección es la prevista en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria:

"1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la formativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo...(…)

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.(…)

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública

5. Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento (...)"

Así como también la prevista en el artículo 195.1 de la LGT:

"determinar o acreditar Improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros. También se incurre en esta infracción cuando se declare Incorrectamente la renta neta ... sin que se produzca falta de ingreso... por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación".

Por tanto, la entidad ha dejado de ingresar parte, de la deuda tributaria y ha acreditado bases imponibles negativas a compensar en la base de declaraciones futuras, por lo que no cabe duda que se ha producido el elemento objetivo de la infracción establecido en la Ley.

Si bien es cierto que en nuestro ordenamiento jurídico sancionador no tiene cabida una responsabilidad objetiva, lo que implica que para que la conducta realizada sea constitutiva de infracción tributaria debe apreciarse la existencia de culpabilidad en la misma, exigencia recogida por el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, según el cual "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", debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 179, que establece que:

1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de la infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(…)

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta

responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados."

Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes, y que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del Incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles, teniendo en cuenta que la norma delimita el mínimo respecto del cual ante la simple negligencia puede darse por existente una infracción sancionable.

La esencia de este concepto de negligencia, como ha dicho este Tribunal Central en diversas resoluciones, radica en él descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. En este sentido se ha pronunciado también en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, expresando la tendencia jurisprudencial de "vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle., amparada en una interpretación jurídica razonable, de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando, la Ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria". Así, la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación, un claro ánimo de defraudar, siendo suficiente un cierto desprecio o menoscabo de la norma, o una laxitud en la cumplimentación de los deberes impuestos por la misma. Como dice la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 1.998, no puede acogerse a la doctrina de la "interpretación razonable de la norma" (de creación jurisprudencial y luego recogida por la Ley 25/1.995 e incorporada a la L.G.T.) "quien incumple simple y llanamente obligaciones que una sociedad debe conocer y que dimanen de preceptos que no admiten interpretaciones contradictorias" (F.D. 2º); o, como en análogo sentido expresa la de 27 de junio de 2.002: "es lo cierto que el precepto en cuya virtud se impuso la sanción...es suficientemente claro y expresivo como para no suscitar duda alguna respecto de su aplicación, y al haberse conculcado, es manifiesta la procedencia de la sanción".

En definitiva, a lo que debe atenderse es al resultado del incumplimiento del deber general de cuidado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que a su vez exige, indudablemente, una valoración de la conducta, desde el punto de vista de la razonabilidad, atendiendo a las circunstancias concretas del caso.

Como ya ha quedado expuesto, la recurrente se dedujo una serie de gastos incluidos en facturas correspondientes a operaciones que no han resultado acreditadas. En concreto, se trata de trabajos facturados por Talleres Ramón Vidiella, Eulalia Castells Grau y M^a Eulalia Vidiella Castells, respecto de los cuales se desprende la existencia de simulación en la realización de los mismos, y que permiten concluir que la sociedad receptora de dichas prestaciones de servicios conocía la irregularidad de las mismas, dada la vinculación existente entre AUTOCARS RAVIGO, SL, y los emisores, los cuales simulaban la realización de una actividad independiente cuyo único cliente era en el caso de Brigida y de Amelia la sociedad o las otras sociedades vinculadas, tributando por ella en régimen de módulos, ocultando así la verdadera capacidad económica a la Hacienda Pública, con el consiguiente perjuicio al interés general. Ello denota una actuación deliberada y plenamente consciente con una finalidad claramente defraudatoria.

Es evidente en el presente caso que la conducta descrita apunta a un único fin, la elusión fiscal, de forma consciente y deliberada, sin que exista una mera negligencia sino un componente doloso manifiesto.

Es por ello que este Tribunal considera que en la conducta de la entidad reclamante concurre el necesario elemento de culpabilidad, puesto que las referidas inexactitudes no hubieran sido descubiertas sin la actuación de la Inspección y que la infracción cometida no se debe a una interpretación razonable de las normas jurídicas, ni siquiera a la falta del cuidado exigible a una empresa mercantil, sino a una actuación activa del sujeto pasivo tendente a revestir de una apariencia de realidad y legalidad hechos que no lo eran.

Así las cosas, de acuerdo con todo lo anterior, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto."

A su vez, el Fundamento de Derecho Tercero del Acuerdo Sancionador de 6 de octubre de 2009, no deja lugar a dudas respecto de la culpabilidad de la actora:

"TERCERO

Concurriendo el hecho típico y antijurídico, resta apreciar la concurrencia del elemento subjetivo.

Respetuoso con los principios de buena fe y de exclusión de la imposición de sanciones por el mero resultado, el artículo 183 de la Ley 58/2003 establece 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".

La apreciación de culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de seguridad jurídica, de respeto a la dignidad de la persona y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras.

Esta culpabilidad se puede apreciar a título de dolo, culpa o simple negligencia.

Tal y como se recoge en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, así como en reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, no cabe admitir en nuestro Derecho administrativo sancionador la existencia de un régimen de responsabilidad objetiva y rige el principio de culpabilidad, principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente.

Por lo tanto, para imponer una sanción tributaria no es preciso demostrar únicamente la existencia de dolo o ánimo defraudatorio, sino que basta con poner de relieve la existencia de simple negligencia, que supone la omisión del mínimo deber de cuidado por parte del obligado tributario en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en orden a la exacción del tributo.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 10 de febrero de 2000, señala, a raíz del contenido del artículo 77.1 de la Ley 230/1963, que la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por negligencia simple. Según este Tribunal, la esencia del concepto de negligencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. La negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una relajación en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

La esencia de la culpa radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma que en este caso son los intereses de la Hacienda Pública. Por otra parte, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar sino un cierto desprecio de la norma y de los deberes impuestos por la misma (Resolución TEAC 16/06/2005).

En el supuesto que nos ocupa, AUTOCARS RAVIGO SL ha incluido en sus declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de 2003 y 2004, como gastos los importes contenidos en las facturas de BP Oil, que no se correspondían con servicios reales, ya que ni fueron emitidas por esta sociedad ni se corresponden con un gasto real para la Autocars Ravigo SL.

Asimismo, ha declarado como gastos de los períodos objeto de comprobación, los importes incluidos en las facturas emitidas por Talleres Ramón Vidiella, M^a Eulalia Castells Grau y M^a Eulalia Vidiella Castells, cuando se ha demostrado que han simulado la realización de actividades que no prestaban en realidad dichas personas físicas, sino que era AUTOCARS RAVIGO SL quien realizaba la actividad.

Además, el obligado tributario ha omitido en sus declaraciones los ingresos correspondientes a las facturas emitidas erróneamente por Talleres Ramón Vidiella, M^a Eulalia Castells Grau y M^a Eulalia Vidiella Castells, cuando en realidad correspondían con servicios prestados por AUTOCARS RAVIGO SL.

De las actuaciones de comprobación se determinó que tanto la actividad desarrollada por AUTOCARS RAVIGO, SL, como la actividad desarrollada por TALLERES RAMÓN VIDIELLA, M^a EULALIA CASTELLS GRAU y M^a EULALIA VIDIELLA CASTELLS, constituyen una única actividad económica, es decir, una sola unidad de producción, en la que existe una única ordenación de la actividad y de los medios de producción, que corresponde a la entidad AUTOCARS RAVIGO, SL.

Así, la generación de unos gastos mediante una actividad artificiosamente atribuida a las distintas personas físicas que tributan en régimen de estimación objetiva tenía por finalidad un considerable ahorro fiscal para AUTOCARS RAVIGO SL.

Tanto el mantenimiento y reparación de los autobuses como los servicios de los autobuses puestos a nombre de Brigida se llevaban a cabo con los medios personales y materiales de Autocars Ravigo SL.

En el caso de la Amelia, la actividad de limpieza de los autobuses como tal carece de entidad, es inexistente y son los propios conductores los que limpian los autobuses.

El propio Don Ezequias, así como el representante autorizado de Doña Brigida y de Doña Amelia, reconocen en el escrito de alegaciones presentado el 14 de Abril del 2009, que las facturas emitidas por Talleres Ramón Vidiella, M^a Eulalia Castells Grau y M^a Eulalia Vidiella Castells a las sociedades "se han aplicado para pagar una parte de los salarios de los trabajadores de la propia empresaria y de las sociedades Autocars Ravigo SL, Autocars llerda SL, y Autotransports Ravigo SL que no han sido declarados".

Todo ello se ha realizado a través de un acuerdo alcanzado entre las partes, con la única finalidad de conseguir un ahorro fiscal por el obligado tributario.

Por ello se estima que la conducta del obligado tributario fue culpable, en el sentido de que debería haber presentado declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades de 2003, 2004, 2005 y 2006, omitiendo los gastos no deducibles e incluyendo todas las operaciones efectuadas por AUTOCARS RAVIGO SL. En consecuencia se aprecia, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, el grado de culpabilidad necesario.

No apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria, se estima que la conducta del obligado tributario es, en consecuencia, sancionable, puesto que la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria justifica la imposición de sanción."

Pues bien, la Sala, en cumplimiento de la exigencia contenida en la STS de 23 de mayo de 2016, RC 4133/2014, FJ2, aprecia que dicho acuerdo cumple el standard de motivación exigido por la Jurisprudencia, se identifica, por tanto, la modalidad negligente producida, cuyo incumplimiento es determinante de la desidia apreciada, tal como señala la STS de 28 de Febrero de 2007, RC 150/2016, FJ4.

Sexto.

En el último y ad cautelam se discute la calificación de la infracción como muy grave.

Pues bien, en cuanto a la imposición de sanciones se aplican las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 191.5, consideradas como muy graves, por la utilización de medios fraudulentos (facturas falsas con incidencia en porcentaje superior al 10 % de la base de la sanción, artículo 184.3.b LGT) y la imposición de sanciones incrementando la cuantía mínima (100 %) mediante la aplicación del incremento (25 % en todos los ejercicios) derivado de la apreciación del criterio de producción de perjuicio económico, siendo que la infracción tipificada en el artículo 195 se califica como grave y es sancionada a un tipo fijo del 15%.

En cuanto a la utilización de medios fraudulentos se declara en la pág. 52 de 57 del Acuerdo de Imposición:

"En este caso, al existir personas interpuestas respecto de la facturación frente a terceros puesta a nombre de D. Ezequias, y facturas falseadas respecto de las deducidas que fueron aportadas a nombre de Almagóvares Servicios, D. Ezequias, Brigida y Amelia, se determina que existen medios fraudulentos considerando ésta la circunstancia determinante de la calificación de la infracción, por ser de mayor gravedad que la posible ocultación de datos."

No hay pues aplicación de la ocultación.

En suma, el motivo debe decaer y el recurso ser desestimado.

Séptimo.

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA procede imponer las costas a la recurrente, conforme al criterio del vencimiento.

FALLO

En atención a lo expuesto

Y EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY,

la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad AUTOCARS RAVIGO, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de marzo de 2016, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual confirmamos en todos sus extremos por ser ajustada a derecho, con imposición de costas a la recurrente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.