

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077371

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 1164/2019, 30 de septiembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 294/2017

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Dilaciones. La entidad alega que la gran cantidad de documentación aportada permitía a la Inspección continuar sus actuaciones. La falta de aportación en el plazo establecido de la documentación solicitada implica una dilación, en la medida que impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. Las dilaciones deben motivarse. En el caso enjuiciado la falta de aportación del libro Diario dificulta temporalmente a la Inspección continuar con normalidad sus tareas.

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación relativa. IS. Base imponible. Gastos deducibles. Realidad de los servicios. La entidad deduce como gasto por prestación de servicios facturas emitidas por personas físicas acogidas al régimen de estimación objetiva por módulos del IRPF y al simplificado de IVA. Se ha exteriorizado un contrato de ejecución de obra (negocio simulado) cuando ejecutaban un contrato laboral (negocio oculto). Esas personas trabajaban en exclusiva para la entidad y algunos de ellos habían sido trabajadores de la misma; cobraban por transferencia en concepto de nómina; los uniformes eran facilitados por ella; el control de los trabajos se realizaba por partes en poder de la misma; y no tenían estructura empresarial. **Tributos.** Las cuotas soportadas de IVA no deducibles, no se deducen en el IS porque no se han registrado como gasto y no obedecen a un hecho imponible del IVA. **Liberalidades/gastos necesarios.** Gastos por automóviles de turismo que la entidad deduce por la necesidad de visitar las obras no son deducibles al no haber probado la correlación con los ingresos. No procede la sanción, pues la insuficiente justificación de la realidad de los servicios no puede ser equiparada a la certeza en la realización de la conducta típica.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 16, 66, 103, 104, 105, 108, 142, 150, 178, 179, 183 y 191.

RD 1065/2007 (RGAT) arts. 104, 171 y 173.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 54, 56, 57, 129, 137 y disposición adicional 5ª

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

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

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 10.

PONENTE:*Don Juan Antonio Toscano Ortega.*

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Don RAMON GOMIS MASQUE

Don JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 294/2017

Partes: AILLAMENTS-98,S.L. C/ TEAR

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

S E N T E N C I A Nº 1164

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

D^a. MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADO/AS

D. RAMON GOMIS MASQUÉ

D. JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA

En la ciudad de Barcelona, a treinta de septiembre de dos mil diecinueve .

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 294/2017, interpuesto por AILLAMENTS-98,S.L., representado por la Procuradora D. ANNA CAMPS HERREROS, contra TEAR, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado DON JUAN ANTONIO TOSCANO ORTEGA, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la representación procesal de Aïllaments-98, S.L., se interpone recurso contencioso-administrativo contra la resolución que se cita en el fundamento de derecho primero mediante escrito registrado en fecha 11 de mayo de de 2017.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les da el cauce procesal previsto por la Ley de esta jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, solicitan respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos. Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, sin conclusiones, se señala día para votación y fallo, que tiene lugar en la fecha fijada.

Tercero.

En pieza separada de medidas cautelares, se dicta auto de 13 de mayo de 2019 por el que se acuerda dejar sin efecto la suspensión cautelar de la ejecución de la resolución económico-administrativa aquí impugnada acordada por auto número 161 de 24 de julio de 2017.

Cuarto.

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Sobre el objeto del recurso.**

Se recurre en este proceso la resolución de 9 de febrero de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas números 17/00507/2013 y 17/00509/2013, acumuladas, interpuestas contra los acuerdos de Inspector Regional Adjunto, de fecha 27 de junio de 2012, de liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, 2008, 2009 y 2010 (liquidación A1760013026000812, importe total de 123.132,73 euros, con el siguiente desglose: 104.680,14 euros de cuota y 18.452,59 euros de intereses de demora) y, de fecha 18 de abril de 2013, de imposición de sanciones tributarias resultantes (liquidación A1760013026000834, importe total de de 130.850,18 euros).

Acerca del procedimiento de inspección y las causas de la regularización explicitadas en el acuerdo de liquidación así como la motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador se expresa en los hechos 1 a 6 de la resolución económico-administrativa (se reproducen en parte; el subrayado es de la propia resolución):

"1.- El 18.1.13 la inspección de tributos extendió a la sociedad ahora reclamante el acta de disconformidad A02 núm. 72193171, relativa al Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) de los ejercicios 2007 a 2010.

2.- El 27.6.12 el inspector regional adjunto practicó la siguiente liquidación:

Cuota 104.680,14 Intereses de demora 18.459,49 Deuda 123.132,73 (...)

3.- De los términos del acta y del acuerdo, que aquí se dan por reproducidos, y del expediente remitido a este Tribunal, se constata que la regularización practicada obedeció a los siguientes hechos y circunstancias:

Las actuaciones, de carácter general, se iniciaron mediante comunicación notificada el 21.12.11.

En el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) deben tenerse en cuenta dilaciones imputables al contribuyente de un total de 184 días, atendiendo a los motivos que son de ver en la página 1/27 del acta.

4.- Aïllaments 98, SL, dedicada a la actividad de colocación de aislamientos en edificios (epígrafe 505.4 IAE), presentó declaración en cada ejercicio.

-- Tenía activados como elementos de transporte diversos automóviles Audi A-4, A-5 y A-6, respecto de los que contabilizó y dedujo como gasto los de amortización, conservación, reparación e intereses de deudas con entidades de crédito. Solicitada por la inspección la acreditación de la afectación exclusiva de tales vehículos a la actividad, aportó el compareciente las fichas técnicas, salvo el de uno, modelo A-4, por cuanto ya no pertenecía a la sociedad. Posteriormente, en relación con dos de los automóviles, aportó facturas de reparación para acreditar los kilómetros recorridos en 2010 y 2011.

En diligencia de 14.6.12 la representación de Aïllaments 98, SL manifestó que "los socios de la empresa iban de vez en cuando a supervisar la obra, pero no todos los días; los Audi sólo los utilizaban los jefes de la empresa, Agustín o Ángel".

El Audi A-4 pasó el 16.10.08, a ser propiedad del Cirilo, por lo que a partir de ese momento, al no pertenecer a la sociedad, ningún gasto cabe deducir. (En 2010 se habían contabilizado gastos en relación al mismo).

En cuanto a las fichas técnicas, advierte la inspección que no prueban que los automóviles estén afectos a ninguna actividad económica y, en lo referente a 2010, que los vehículos hayan recorrido un determinado número de kilómetros tampoco los vincula con actividad económica alguna. Corresponde al obligado tributario la carga de la prueba de que los vehículos se afectan a la actividad económica, y que su uso está correlacionado con la obtención de ingresos. La deducción de las amortizaciones, carga financiera y reparaciones requiere una conexión y afectación a la actividad de la empresa, es decir, se debe acreditar que tales gastos generados por los vehículos están vinculados a la realización de la actividad de la sociedad, sin que el mero hecho de su contabilización pueda ser considerada prueba suficiente.

La falta de afectación a la actividad y su correlación con la obtención de ingresos, lleva a que no proceda considerar como deducibles los gastos (amortización, reparaciones e intereses por leasing) que traen causa de dichos vehículos.

-- La inspección regulariza también determinados beneficios y gastos en relación con dos naves industriales.

La primera, en Campllong, adquirida mediante leasing inmobiliario, fue vendida el 25.2.10. Pues bien, esta nave ni fue utilizada en el proceso productivo como activo afecto, ni se constató que hubiera sido arrendada, de forma que no es deducible la amortización. Cuando se vendió, el sujeto pasivo incurrió en un error al calcular el beneficio, por lo que la inspección reduce su importe.

Por su parte, la empresa compró en 2010 otra nave industrial en construcción en Riudellots de la Selva, pero no empezó a utilizarla hasta 2012. Por ello, la amortización no es deducible, porque el inicio de la amortización comienza a partir del momento en que el activo esté en condiciones de funcionamiento.

Se regularizan también sendos gastos del IS 10 reflejados en la cuenta 6070: 257.513,93 € (1.1.10), y 318.600 €, (30.12.10). En cuanto al primero, el representante de Aïllaments 98, SL manifestó (diligencia núm. 7) que desconocía a qué se debía. Por su lado, la de 318.600 € no se corresponde con un gasto real, sino que obedece a la incorrecta contabilización de la venta de la nave de Campllong (se declaró como venta el importe total, como consta en la diligencia núm. 8), lo que se pretendió corregir compensando el ingreso con dicha cantidad.

5.- El obligado tributario contabilizó determinados gastos en la cuenta 6070, en concepto de " trabajos realizados por otras empresas". Se trataba de servicios prestados por diversos industriales, cuya relación es de ver en el acta, acogidos al régimen de estimación objetiva en el IRPF y al simplificado de IVA.

Requeridos los industriales, de sus manifestaciones se desprende lo siguiente:

Las facturas se cobraban por transferencia bancaria, constando como concepto "nómina" o "nómina de Aïllaments 98, SL". En algún caso se afirma haber percibido anticipos, pero no se han aportado justificantes.

Había también personal asalariado de la empresa que realizaba el mismo trabajo que los industriales, aunque cobraban menos. El motivo de efectuar el trabajo como autónomos era que de esta manera se cobraba más.

El horario de trabajo venía determinado por Aïllaments 98, SL, que indicaba a los industriales a qué empresas u obras debían acudir. Finalizado el trabajo, les indicaba la siguiente obra, o les mandaba acudir al almacén de Aïllaments 98, SL.

Los trabajos desarrollados eran diversos: soldadura, instalaciones en fábricas, trabajos de calorifugados, etc.

Los uniformes para la realización de la actividad eran facilitados por Aïllaments. De hecho, uno de los comparecientes se personó con una camisa en la que figuraba el nombre de Aïllaments 98, SL.

Los industriales no aportaban material alguno para la realización de los trabajos, sino que le era facilitado por la empresa, además del material de seguridad necesario: casco, caretas, guantes...

Los períodos de descanso y las vacaciones eran pactados con Aïllaments 98, SL.

El control de las obras lo realizaba la empresa: se rellenaban partes con el detalle de los trabajos (lugar, comida, kilometraje...) que quedaban en poder de Aïllaments 98, SL.

A tenor de lo que viene expresado, entiende la inspección que la relación entre Aïllaments 98, SL y los industriales en cuestión es de tipo laboral, y no mercantil. En este sentido, señala que éstos trabajan en exclusiva para Aïllaments, e incluso algunos habían trabajado, en el momento inmediato anterior a su alta como autónomos, como asalariados del obligado tributario. El motivo que se aduce es que como autónomos, haciendo un trabajo equivalente, cobraban mucho más.

Todos los autónomos carecen de imputaciones de compras, de personal asalariado y de cualquier elemento que pudiera considerarse afecto al desarrollo de su actividad; es decir, los medios materiales necesarios para el desempeño de su trabajo los aporta Aïllaments 98, SL.

No existe acreditación alguna de que los industriales contaran con estructura empresarial, salvo que cumplieran las obligaciones formales en relación al régimen especial de autónomos de la Seguridad Social y estaban dados de alta en el IAE.

Lo decisivo es el contenido real de las prestaciones realizadas, y la inscripción como trabajador autónomo no implica que la actividad que se desempeñe sea por cuenta propia.

En definitiva, considera la inspección que estamos ante el supuesto de hecho contemplado en el artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT). Esto es, ante un supuesto de simulación relativa, dado que las partes han exteriorizado un contrato de ejecución de obra (negocio aparente o simulado) cuando ejecutaban un contrato de trabajo (negocio disimulado u oculto). Concurren una serie de indicios que conforme a la lógica llevan a concluir que, en contra de lo que se pretende, no estamos ante prestaciones de servicios efectuadas por empresarios individuales, sino ante una relación laboral (se dan los requisitos de ajenidad y dependencia) entre el obligado tributario y las personas físicas.

La simulación se instrumentaliza mediante documentos privados (facturas) emitidos sobre la base de que las personas físicas realizan actividad económica (alta en el IAE y en el RETA), cuando en realidad no se dan los requisitos necesarios para que éstos desarrollen una actividad empresarial y sí, en cambio, se dan para considerar que la relación tiene carácter laboral, porque en realidad se trata de asalariados de Aïllaments 98, SL.

Se pretende con esta forma de operar la deducción de mayores importes de gasto y la deducción de cuotas soportadas de IVA, dado que las personas físicas estaban todas ellas acogidas al régimen simplificado de este impuesto. Se oculta la realidad subyacente con el fin de obtener un beneficio económico, que equivale al perjuicio económico que se ocasiona a la Hacienda Pública.

Advierte la inspección, en cuanto a los pagos por Seguridad Social que correspondería efectuar a Aïllaments 98, SL, que están incluidos en las cantidades totales pagadas por los servicios. En cuanto a las cuotas de IVA soportadas (repercutidas en las facturas recibidas) dice que no procede su deducción como gasto, ya que no fueron imputadas en la cuenta de pérdidas y ganancias e incumplen así el requisito del artículo 19.3 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). En todo caso, teniendo en cuenta que existe simulación, las repercusiones de cuotas de IVA no obedecen a una real prestación de servicios de carácter mercantil, sin que las relaciones laborales constituyan hecho imponible en IVA y sin que de ellas se produzca el devengo del IVA.

Se consideran deducibles las cantidades abonadas por Aïllaments 98, SL que lo han sido efectivamente y se han constatado por la inspección. Y ello porque del examen de las transferencias bancarias se desprende que las facturas reflejan mayores importes de los efectivamente abonados.

6.- Incoado expediente sancionador, mediante acuerdo de 18.4.13 el inspector regional adjunto resolvió imponer las siguientes sanciones:

2007 artículo 191 LGT base sanción 28.191,39 calificación muy grave porcentaje 125% importe 35.239,24

2008 artículo 191 LGT base sanción 38.861,59 calificación muy grave porcentaje 125% importe 48.576,99

2009 artículo 191 LGT base sanción 19.650,80 calificación muy grave porcentaje 125% importe 24.563,50

2010 artículo 191 LGT base sanción 17.976,36 calificación muy grave porcentaje 125% importe 22.470,45

En lo referido a la valoración de la conducta de la actora se dice en el acuerdo:

-Culpabilidad: El Art. 183 de la Ley 58/2003, General Tributaria , señala que son infracciones las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley, exceptuando de responsabilidad aquellas conductas recogidas en los supuestos contemplados en el Art. 179.2, del citado texto legal .

En consecuencia, para determinar la sancionabilidad de esta conducta, procede ahora, de acuerdo con la doctrina establecida tanto por el Tribunal Constitucional (Sentencia 76/1990, de 26 de abril , entre otras), como por el Tribunal Supremo (Sentencias de 29 de enero , 5 de marzo y 9 de junio de 1993 ; 24 de enero y 28 de febrero de 1.994 ; 6 de julio de 1.995 y 26 de septiembre de 1996 , también entre otras), realizar una valoración tendente al necesario concurso del requisito subjetivo consistente en la existencia de culpabilidad en aquélla, y, si aún concurriendo, puede apreciarse la concurrencia de alguno de los supuestos exculpatorios de responsabilidad.

En el caso concreto, de los hechos recogidos en el acta de disconformidad incoada, así como en el acuerdo de inicio del expediente sancionador, resulta que:

El contribuyente había presentado las correspondientes declaraciones-liquidaciones, estando de alta en el epígrafe 505.4 del IAE, epígrafe que contempla la actividad de colocación de aislamientos en edificios.

En cuanto a los elementos que han sido objeto de regularización consta que los mismos traen causa de la utilización de vehículos cuya afectación a la actividad económica no se ha probado, por lo que los mismos no tienen el carácter de deducibles; se hace referencia, también, a la improcedencia de deducir amortizaciones en relación con activos respecto a los que no se ha iniciado la puesta en funcionamiento, así como la incorrecta contabilización del resultado obtenido en la enajenación de una nave y, respecto a la adquisición de otra, de la no deducibilidad de determinados gastos ya que no se corresponden con la realidad de la operación de compra. Es decir, estamos en presencia de gastos que no tienen el carácter de deducibles a efectos de determinar el resultado contable de la sociedad. Dicha conducta se entiende negligente, pues el obligado tributario conoce sus obligaciones fiscales, prueba de ello es la presentación de las correspondientes liquidaciones en cada ejercicio y, sin embargo, no se ajusta a lo que la normativa establece, pues aplica para minorar el resultado contables gastos en relación con bienes cuya afectación no acredita, con bienes cuya puesta en funcionamiento no se ha producido o contabiliza de forma incorrecta la venta y adquisición de activos de la empresa. Es decir, incumple las normas que regulan la deducibilidad de dichos gastos.

Por otro lado, se hace referencia, sobre determinados gastos contabilizados por la recepción de servicios que se pretenden recibidos de terceros sobre la base de una relación mercantil, relación que, en contra de lo pretendido por el contribuyente, ha sido calificada de laboral (supuesto de simulación relativa, según consta en la exposición de hechos). Matiza el instructor que el cambio de relación, en principio, no afecta al Impuesto sobre Sociedades, pero sí el hecho de que las cantidades contabilizadas (sobre la base de las facturas aportadas) sean superiores a las efectivamente acreditadas, acreditación que se ha obtenido de las transferencias bancarias. Es decir, estamos frente a facturas que falsean el importe de los servicios, al ser los comprobados, como se ha dicho, inferiores a los recogidos en esas facturas.

De lo reseñado, se concluye que la utilización de dichas facturas, reflejando contraprestaciones y cuotas de IVA que no se corresponden con los pagos efectivamente realizados, obedece a una conducta consciente y querida, es decir, se persigue retraer cantidades superiores a las efectivamente desembolsadas, con conocimiento de causa y ello ya que era el propio obligado tributario el que remitía los datos necesarios a la gestoría para la confección de las facturas que recibía de las personas físicas que le efectuaban la supuesta prestación de servicios. Se aprecia pues la intencionalidad necesaria para que estemos en presencia de una conducta dolosa. No se está frente a una falta de diligencia o desconocimiento de la norma, estamos frente a la conciencia de que las facturas, por valor superior al real, se utilizan para obtener una disminución de la carga tributaria.

Y de ello, se constata que el instrumento utilizado por el contribuyente, para, aún en el caso de una comprobación inspectora, reducir el importe de las cuotas a ingresar, es la utilización de medios fraudulentos (facturas contabilizadas que lo son por importe superior al abonado). El Art. 184 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que regula la calificación de las infracciones tributarias, dispone, en su apartado 3.b) que a efectos de lo establecido en este Título, se consideran medios fraudulentos "...el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción".

Dicho precepto -184.3.b)- tiene su desarrollo en el Art. 4.3 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por RD 2063/2004, de 15 de octubre, el cual dispone que "a efectos de lo dispuesto en el artículo 184.3.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que son facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados aquellos que reflejen operaciones inexistentes o magnitudes dinerarias o de otra naturaleza distintas de las reales y hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción".

La conducta del obligado tributario implica el empleo de medios fraudulentos en los términos del Art. 184, siendo la base de la sanción que resulta del empleo de los mismos, superior al 10 por ciento en cada uno de los períodos, según resulta de los siguientes cálculos: [...]

De todo lo expuesto no se entiende que la normativa aplicable ofrezca una interpretación razonable o tenga lagunas interpretativas que amparen su conducta. En consecuencia se ha de entender que existen elementos de juicio suficientes para considerar dicha conducta como irregular, en cuya realización el interesado no puso la debida diligencia exigible para su correcta cumplimentación, sin que quepa achacarla a un mero error,

como ya se ha expuesto, y sin que proceda ninguna de las circunstancias previstas en el Art. 179.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, entendiéndose que existe un ánimo evidente de utilización de medios fraudulentos, mediante el empleo de facturas que reflejan importes superiores a los comprobados, estando por lo tanto falseadas. Por ello, se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar la conducta del obligado tributario".

Segundo. *Sobre las pretensiones de las partes y los motivos que las fundamentan.*

En su demanda la parte actora interesa de la Sala el dictado de "sentencia por la que, estimando el presente recurso, declare nulo y contrario a derecho el acuerdo del TEAR de Catalunya, al resolver las reclamaciones económico administrativas núm. NUM000 y NUM000, interpuestas contra el acuerdo dictado por el Sr. Inspector Jefe de la Dependencia Provincial de Inspección de la Delegación de Catalunya de la A.E.A.T., en fecha 3 de enero de 2002, por el concepto de IS y sanción por infracción tributaria, de los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010 y, en consecuencia, revocar y anular el citado acuerdo por ser contrario a derecho". Dicha pretensión anulatoria de los actos recurridos viene fundamentada en los motivos del recurso que ordena y rubrica como sigue.

1. " Primero.- Prescripción del derecho a liquidar el IS 2007, por durar las actuaciones de comprobación un plazo superior a los 12 meses, según establece el art. 150.1 de la L.G.T. ".
2. " Segundo.- Prescripción del derecho a liquidar el IS del ejercicio 2.007, por interrupción del procedimiento inspector por un periodo superior a 6 meses en virtud de lo establecido en el art. 150 de la L.G.T. ".
3. " Tercero.- Consideración como gasto deducible de las cuotas de IVA soportado que según la Inspección tienen la consideración de no deducibles".
4. " Cuarto.- Nulidad de la liquidación por infracción de los artículos 16 y 102.c) de la L.G.T. ".
5. " Quinto.- Falta de motivación del acta respecto a la no deducibilidad de las cantidades facturadas por los autónomos y cobradas en efectivo o en cheques al portador. Infracción del art. 153.c) de la L.G.T. ".
6. " Sexto.- Nulidad del beneficio correspondiente a la venta de la nave de Campllong por no aplicar los coeficientes de corrección monetaria".
7. " Séptimo.- Deducibilidad de los gastos correspondientes a los gastos correspondientes a vehículos".
8. " Octavo.- Amortización nave de Campllong".
9. " Noveno.- Ausencia de responsabilidad por haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias".
10. " Décimo.- Falta de motivación en la imposición de la sanción".

En su turno posterior, la parte demandada contesta a la demanda con solicitud de dictado de "sentencia en virtud de la cual desestime el recurso contencioso administrativo 294/2017, y se conforme la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de 9 de febrero de 2017, que desestimó las reclamaciones económico administrativas acumuladas (NUM000 y NUM001), con expresa imposición de costas a la parte actora ", ello por los propios fundamentos de la resolución económico- administrativa. Así, al oponerse la Abogada del Estado por el mismo orden a los motivos del recurso, esto es, " primero, la prescripción del derecho a liquidar el impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2007 por razón de la duración e interrupción del procedimiento de inspección de tributos; segundo, la inexistencia de simulación relativa, ex artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de noviembre, General Tributaria, en relación con los gastos deducibles de las cuotas de IVA soportados; tercero, la procedencia de la amortización de la nave de Campllong; cuarto, la deducibilidad de los gastos correspondientes a vehículos de propiedad de la recurrente, sosteniendo que están afectos a su actividad; y finalmente, la improcedencia de la sanción tributaria impuesta, por dos motivos la ausencia de responsabilidad y la falta de motivación", lo hace con la argumentación contenida en los fundamentos de derecho de la resolución económico-administrativa impugnada.

No habiéndose opuesto en el proceso por la parte demandada óbice de procedibilidad alguno que impida el conocimiento de las cuestiones suscitadas por las partes en el debate procesal, procede abordar el examen de los motivos impugnatorios del recurso, y los correlativos alegatos de oposición a los mismos, comenzando por los motivos de procedimental consistentes en " Primero.- Prescripción del derecho a liquidar el IS 2007, por durar las actuaciones de comprobación un plazo superior a los 12 meses, según establece el art. 150.1 de la L.G.T. " y "

Segundo.- Prescripción del derecho a liquidar el IS del ejercicio 2.007, por interrupción del procedimiento inspector por un periodo superior a 6 meses en virtud de lo establecido en el art. 150 de la L.G.T .".

Tercero. *Sobre la prescripción del derecho de la Administración a la liquidar la deuda tributaria del ejercicio 2007 (I), por exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.*

El primer motivo del recurso consiste en la " Prescripción del derecho a liquidar el IS 2007, por durar las actuaciones de comprobación un plazo superior a los 12 meses, según establece el art. 150.1 de la L.G.T .", insistiendo con ello en la misma alegación contenida en la reclamación económico-administrativa, en lo sustancial, salvo las dilaciones que admite por aplazamientos solicitados (26 días), con negación de las dilaciones que se le imputan por no aportación de documentación (documentación incompleta) de los períodos 17 de enero a 13 de marzo de 2012 (56 días), 13 de marzo a 5 de julio de 2012 (114 días) y 4 a 25 de abril (21 días). Significa que solo se interrumpe una actuación cuando ésta no puede continuar, es decir que la dilación provoque que las actuaciones no puedan llevarse a cabo. La dilación sólo la produce aquello que, por faltar en todo o en parte, impide resolver, quedando la resolución pendiente de que se cumpla lo que es debido. Por ello, no se entiende que la Inspección no pueda iniciar las actuaciones de comprobación hasta el 1 de agosto de 2012, ya que ha ido disponiendo de documentación desde el primer día, lo que le ha permitido ir solicitando nueva documentación a medida que ha ido investigando los hechos. Concretamente, la primera dilación imputada al contribuyente, de 56 días (de 17 de enero a 13 de marzo de 2012), no es correcta, ya que se aportó en la primera comparecencia toda la documentación requerida. La gran cantidad de documentación aportada permitía a la Inspección continuar con sus actividades de comprobación e investigación. No puede considerarse que la no aportación, por error, del diario de 2009 le haya impedido continuar las actuaciones. La segunda dilación (114 días), tampoco se le puede imputar, ya que aunque faltaran los contratos de arrendamiento financiero, se aportó documentación suficiente para continuar las actuaciones de comprobación. Además, la Inspección, en la diligencia número 2 no solicita explícitamente tales contratos, por lo que el contribuyente aportó la escrituras. La falta de especificación de la documentación a aportar no puede imputársele al sujeto pasivo. La tercera dilación (21 días) tampoco les es imputable, ya que con la documentación aportada en visitas anteriores, la Inspección disponía de documentación suficiente para seguir realizando las actuaciones de comprobación. Significa en la demanda que si la Inspección considera que ha existido una dilación imputable al contribuyente que impide continuar las actuaciones de comprobación, deber ser ella la que determine en qué consiste la dilación y por qué ha impedido el desarrollo normal de las actuaciones. En el acta y en la resolución económico-administrativa no se señala ni indiciariamente por qué el retraso en la aportación del libro diario de 2009 y los dos contratos de arrendamiento financiero impiden a la Inspección continuar con las actuaciones de comprobación. Tampoco la Inspección al requerir la documentación señala un plazo para su entrega. Concluye que a la vista de la doctrina del Tribunal Supremo, queda claro que la imputaciones de las dilaciones al contribuyente deben motivarse en el acta, basarse en el incumplimiento del plazo establecido e impedir el desarrollo de las actuaciones de comprobación. En definitiva, ni la Inspección ni el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña han acreditado la existencia de dilaciones imputables al contribuyente distintas a los aplazamientos solicitados por el sujeto pasivo.

Por relación con este primer motivo impugnatorio del recurso fundado por la parte recurrente en supuesta prescripción del derecho de la administración tributaria a liquidar o a determinar parte de la deuda tributaria ex artículo 66.a) de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria (antes artículo 64. a) de la anterior Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria , y artículo 24. a) de la también ya derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero , de derechos y garantías de los contribuyentes), importa anotar que, como es sabido, el artículo 150.2 de la Ley 58/2003 expresamente descarta la eventual caducidad procedimental de las actuaciones inspectoras por una excesiva duración de las mismas, legalmente fijada a la fecha aquí relevante en doce meses, sin perjuicio del distinto efecto de la pérdida del efecto interruptivo del plazo prescriptorio cuatrienal que allí se reconoce, en la redacción de dicho precepto legal aplicable al caso aquí enjuiciado *ratione temporis*, esto es, antes de su modificación posterior mediante la Ley 34/2015, bajo siguiente tenor literal:

"Artículo 150. Plazo actuaciones inspectoras

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. (...)

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. (...)"

A su vez, en ausencia de regulación legal de los supuestos de interrupción justificada y de las dilaciones procedimentales no imputables a la Administración tributaria actuante que no se deben incluir en el cómputo de dicho plazo máximo de duración, y atendida la remisión expresa del artículo 104.2 de la Ley 58/2003 a las normas reglamentarias para su especificación, ciertamente, el artículo 104. a) y c) del Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, de aplicación al caso por razones temporales, establece al respecto que:

"Artículo 104. Dilaciones por causa no imputable a la Administración

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 cumplieren debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa (...).

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".

Sobre dicha cuestión, en el informe de Inspección de disconformidad se expone en su apartado 3.1, relativo a " 3. Actuaciones inspectoras", " 3.1 Cómputo del plazo del procedimiento inspector" (se reproduce en parte):

"Se expone de forma resumida los motivos por los que se concretan las anteriores dilaciones:

1. En el Anexo de la comunicación de inicio se solicitó al obligado tributario, entre otros, el Libro Diario del ejercicio 2009 para su aportación en fecha 17/01/2012. Tal y como consta en diligencia número 2, de dicha fecha, el compareciente manifestó aportar dicho documento, no obstante, una vez analizado el documento por parte de la Inspección se verificó que el mismo estaba incompleto. Tal circunstancia se puso de manifiesto al obligado tributario de manera telefónica, por lo que se presentó, mediante correo electrónico, un fichero informático para subsanar el defecto. Analizado el fichero, se verificó que éste se correspondía con el Balance de sumas y saldos mensual y no con el Libro Diario del obligado tributario, circunstancia que se puso de manifiesto al obligado tributario en la diligencia número 3, de fecha 07/02/2012, por lo que se reiteró la solicitud de la documentación. El obligado tributario aportó dicho documento en fecha 13/03/2012.

2. En diligencia número 3 se solicitó al obligado tributario que aportase, en fecha 13/03/2012, documentos de pago y otra serie de documentos que acreditasen la realidad de las operaciones diversos proveedores. Dichos documentos no fueron aportados en la fecha anteriormente mencionada, por lo que en diligencias posteriores se solicitó reiteradamente la aportación de dicha documentación. En fecha 5 de julio de 2012 el obligado tributario

manifestó aportar copias de las transferencias bancarias realizadas, aunque no se aporta un desglose de las cantidades pagadas a cada uno de los industriales ya que manifiesta no poder aportar un detalle de la transferencia realizada a cada uno.

3. En diligencia número 4 de fecha 13/03/2012 se solicita acreditación de las siguientes anotaciones registradas en el Libro Diario para la siguiente visita: (...)

En fecha 04/04/2012 el obligado tributario no aportó dicha información, por lo que se reiteró la solicitud de la misma para fecha 17/04/2012. El obligado tributario aportó dicha información en fecha 25/04/2012, tal y como consta en diligencia número 6.

4. Tal y como consta en diligencia número 6, de fecha 25/04/2012 "El obligado tributario solicitó, vía correo electrónico, aplazamiento de las actuaciones de comprobación e investigación del día 17 de abril de 2012 al día 25 de abril de 2012, tal y como consta en el correo electrónico que se adjunta a la presente diligencia y que es firmado por el compareciente y por la actuario."

5. En diligencia número 6 se fijó como fecha de próxima visita el día 10/05/2012. Tal y como consta en diligencia número 7 de fecha 14/05/2012. "El obligado tributario solicitó, vía correo electrónico, aplazamiento de las actuaciones de comprobación e investigación, tal y como consta en el correo electrónico que se adjunta a la presente diligencia y que es firmado por el compareciente y por la actuario."

6. En diligencia número 6 se solicitaba, para su aportación a la Inspección en fecha 10/05/2012, las facturas emitidas por AILLAMENTS-98 A GRUPO EUREKAKIS, S.L. en los años 2007 a 2010, así como los cheques por los que se realiza el pago de la operación. El obligado tributario no aportó en dicha fecha las facturas emitidas a GRUPO EUREKAKIS, S.L. por lo que se reiteró la petición de dicha documentación y su aportación para la siguiente visita mediante diligencia número 7, de fecha 14/05/2012. El obligado tributario aportó dicha documentación tal y como consta en diligencia número 8, en fecha 15/06/2012.

7. En diligencia número 9, de fecha 5 de julio de 2012 consta lo siguiente: "4º Las actuaciones inspectoras continuarán en la sede de la Inspección de los tributos, sita en la C/ Oviedo 30-32, segunda planta, Girona, el próximo día 18 de julio de 2012 a las 09:00 horas. El obligado tributario solicita un aplazamiento de las actuaciones hasta el día 1 de agosto de 2012 a las 09:00."

Por las circunstancias anteriores, a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 184 días por dilaciones en el procedimiento no imputables a la Administración tributaria, tal y como establece el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y los artículos 102 y 104 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 el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante R.G.A.T.)."

El acuerdo de liquidación expone en su fundamento de derecho tercero:

"Tercero.- Cómputo del plazo de duración de las actuaciones.

Cabe aquí hacer referencia a las dilaciones producidas en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación, con el fin de señalar la fecha final de duración de las actuaciones inspectoras.

Se ha establecido en la exposición de hechos como fecha de inicio de las actuaciones inspectoras el 21 de diciembre de 2011, significando el actuario que existen dilaciones imputables al obligado tributario, cuantificándose las mismas en 184 días. Dichas dilaciones, tal como se justifica en el cuerpo del acta y en su informe ampliatorio, en el que se hace una exposición detallada de las circunstancias de las dilaciones y se mencionan las diligencias en las que se recogen, vienen motivadas por la falta de aportación de documentación que fue objeto de reiteración y cumplimentada según las diligencias que se citan en el informe y por solicitudes de aplazamiento efectuadas por el obligado tributario y documentada en las diligencias que, asimismo, constan en el informe.

Luego, por las circunstancias anteriores, el plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras, establecido en el Art. 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria, finaliza el 22 de junio de 2013, salvo posteriores dilaciones no imputables a la Administración".

La resolución económica-administrativa traída aquí a revisión reproduce el contenido del artículo 150.1, 2. a) y 3 de la Ley 58/2003 y el artículo 104.2.a) y c) del Real Decreto 1065/2007, también con mención del artículo

142.3 de la Ley 58/2003, sobre deber del obligado tributario de prestar la debida colaboración en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, y de los artículos 171.3 y 173 del Real Decreto 1065/2007, significando el valor probatorio de las diligencias a las que el reclamante va prestando su conformidad en el devenir procedimental sin formular alegaciones (todo ello, en el fundamento de derecho 3), para tratar directamente la cuestión " consistente en determinar si el procedimiento inspector ha excedido su plazo máximo de duración y si, como alega la reclamante, ha tenido lugar la prescripción del derecho a liquidar el IS 07", en concreto dando respuesta en los fundamentos de derecho 6 a 9 a los alegatos planteados sobre dicha cuestión en la reclamación económico-administrativa, en los términos siguientes:

"6.- En la diligencia núm. 1 se hizo constar que se requería de Aïllaments 98, SL determinada documentación, a presentar el 17.1.12. En la diligencia núm. 2, de esa fecha, se recoge la aportación de CD-R, cuya firma o huella digital se extrae, y que, según manifiesta el compareciente, incluye la contabilidad y los libros registro de IVA, de 2007 a 2010. En la diligencia núm. 3 (7.2.12) la inspección hace constar que a pesar de dicha manifestación, el CD-R no contenía el libro diario de 2009. Tal carencia se puso en conocimiento del interesado, que para subsanarla envió por correo electrónico un fichero informático. Sin embargo, analizado éste, resultó incluir el balance de sumas y saldos mensual, pero no el libro diario, por lo que la inspección reiteraba la necesidad de su aportación. En la diligencia núm. 4, de 13.3.12, se registra la presentación de un disquete que incluye el libro diario de 2009.

No cabe duda de la trascendencia tributaria de la documentación aportada tardíamente (libro diario de 2009) y del entorpecimiento que su aportación fuera de plazo ocasionó al normal desenvolvimiento de las actuaciones inspectoras. Por ello es imputable a Aïllaments 98, SL una dilación desde que debió aportar inicialmente dicha contabilidad hasta que finalmente la aporta.

Aún cuando en la diligencia núm. 2 se haga constar que la entidad entrega la documentación solicitada, ello no impide que posteriormente, si tras su examen detallado se pone de manifiesto que dicha documentación es insuficiente, se deba considerar que la petición se incumplió. El retraso es imputable al contribuyente porque se trata de datos y documentos que están a su disposición y además eran necesarios para la regularización. El concepto de dilación no tiene por qué implicar una conducta tendente a entorpecer las actuaciones, sino que pretende reflejar los efectos que los retrasos en la aportación de documentación y las solicitudes de mayor plazo por parte del interesado han ocasionado en el normal desarrollo de su tarea.

Consecuentemente, se ajusta a derecho la imputación a Aïllaments 98, SL de los 56 días de dilación comprendidos entre el 17.1 y el 13.3.12.

7.- En la diligencia núm. 3 (7.2.12) se instó la aportación de los contratos de arrendamiento financiero para la siguiente comparecencia, a realizar el 13.3.12. En diligencia de esta fecha (núm. 4) se hace constar el cumplimiento sólo parcial del requerimiento, puesto que 2 de los 6 contratos aportados contienen exclusivamente el cuadro de amortización. En las diligencias núm. 5, 6, 7, 8 y 9 se reitera la necesidad de presentación de dichos contratos completos. En la diligencia núm.10, última de las extendidas, se registra la devolución a la compareciente de toda la documentación que había aportado hasta ese momento. Nada se dice de los contratos de arrendamiento financiero.

En este caso, por consiguiente, también se ajustó a derecho la imputación a Aïllaments 98, SL de la dilación por no aportar la documentación requerida. Así, se instó su aportación para la comparecencia de 13.3.12 y se reiteró el requerimiento en sucesivas diligencias, pero de hecho no consta que los contratos llegaran a ser aportados (en la diligencia núm. 9 se solicitan por última vez y en la última, la núm. 10, nada se dice al respecto). Tampoco la compareciente manifestó en ningún momento que le fuera imposible aportarlos.

8.- La reclamante alega que la dilación de 21 días entre el 4.4 el 25.4.12 se le imputa indebidamente, puesto que en su opinión la inspección ya disponía de documentación suficiente. Se trata de información relativa a amortizaciones, requerida en el punto 4º de la diligencia núm. 4, y cuya presentación no se efectúa hasta el 25.4.12 (diligencia núm. 6). La actora no precisa por qué juzga innecesaria la presentación de dicha documentación, criterio que por lo demás no hizo constar en el curso del procedimiento. Pues bien, la imputación de dilación al contribuyente por retraso en la aportación de documentación no está subordinada al hecho de que a la documentación finalmente aportada le fuera después concedido mayor o menor valor probatorio en el procedimiento, ni al hecho de que de la documentación requerida no se derive después causa de regularización. En todo caso, no concierne a la sociedad valorar si la inspección dispone o no de documentación suficiente para regularización su situación tributaria.

Llegados a este punto, como las dilaciones discutidas se ajustaron a derecho y como la interesada no prueba ante este Tribunal que su cómputo sea improcedente, han de confirmarse los 184 días imputados y desestimar lo alegado por la mercantil".

Desde luego, para resolución de la controversia no puede resultar en modo alguno ajeno este Tribunal los criterios jurisprudenciales ya asentados en materia de cómputo de las dilaciones procedimentales. Así, en relación al plazo máximo de las actuaciones inspectoras y, sobre todo, de las dilaciones imputables al obligado tributario, merece la pena reproducir, a pesar de su extensión, la sentencia de la Sala Tercera (Sección Segunda) del Tribunal Supremo de fecha 11 de diciembre de 2017, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina número 3175/2016, ya que incluye una síntesis de la doctrina aplicable en esta materia.

"SEXTO. - Con el objeto de explicar los fundamentos de nuestra decisión, conviene comenzar recordando de modo sucinto algunas afirmaciones que este Tribunal ha venido haciendo acerca del plazo máximo de las actuaciones inspectoras y, sobre todo, de las dilaciones imputables a los obligados tributarios.

A) Así, en primer lugar, hemos dicho, vigente la normativa aplicable al caso de autos, que "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" [sentencia de 24 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 485/2007), FD Tercero, A); recogen esta doctrina, entre otras, las sentencias de 19 de abril de 2012 (rec. cas. núm. 541/2011), FD Quinto; de 21 de septiembre de 2012 (rec. cas. núm. 3077/2009), FD Segundo; y de 21 de febrero de 2013 (rec. cas. núm. 1860/2010), FD Segundo].

B) Y hemos declarado, en segundo lugar, que "en este espíritu debe abordarse la interpretación de la noción " dilaciones imputables al contribuyente". A este respecto, hemos dicho que "la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado". Pero también que "al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico", de manera que "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 este sentido, entre otras, sentencias de 24 de enero de 2011, cit., FD Tercero, A); de 19 de abril de 2012, cit., FD Quinto; de 21 de septiembre de 2012, cit., FD Segundo; de 19 de octubre de 2012 (rec. cas. núm. 4421/2009), FD Sexto; de 21 de febrero de 2013, cit., FD Segundo; de 25 de septiembre de 2015 (rec. cas. 3973/2013), FD Tercero; y de 20 de abril de 2016 (rec. cas. núm. 859/2016), FD Tercero].

C) Por último, en conexión con lo anterior, hemos subrayado que "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" [entre otras, sentencias de 28 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 5006/2005), FD Sexto; de 21 de septiembre de 2012, cit., FD Segundo; de 19 de octubre de 2012, cit., FD Sexto; de 21 de febrero de 2013, cit., FD Segundo; sobre la necesidad de que la Administración justifique que los incumplimientos le impidieron continuar la labor inspectora, véase también la sentencia de 19 de abril de 2012, FD Quinto].

En este sentido, hemos afirmado que la circunstancia de "que el acta recoja que se ha efectuado una solicitud de información al inspeccionado y que este no lo cumplimentara íntegramente hasta una determinada fecha, en sí mismo y sin más datos o circunstancias a valorar, en modo alguno resulta determinante para imputar la dilación al contribuyente" (sentencia de 21 de febrero de 2013, cit., FD Segundo); y que "no resulta determinante para imputar una dilación al contribuyente que el acta o el acuerdo de liquidación recojan que se efectuó una solicitud de información al inspeccionado y que éste no lo cumplimentó íntegramente hasta una determinada fecha, ya que sólo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando esta situación impida

continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora, lo que deberá ser motivado" (sentencia de 25 de septiembre de 2015 , cit., FD Tercero).

En definitiva, hemos subrayado la voluntad inequívoca de la Ley de que las actuaciones inspectoras se lleven a cabo en un plazo determinado; hemos precisado que, aunque para computar dicho plazo, obviamente, hay que tener en consideración las demoras en el procedimiento causadas por el sujeto inspeccionado, solo pueden considerarse como dilaciones imputables al obligado tributario aquellas que impidan a los órganos de la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea; y, como corolario de lo anterior, hemos hecho hincapié en que el mero incumplimiento, total o parcial, de la solicitud por la Inspección de información en general, o de aportación de documentos en particular, no puede incidir en el plazo máximo para concluir el procedimiento inspector, salvo que la Administración razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento, para lo cual -añadimos- parece necesario explicar la trascendencia para las actuaciones de los datos o documentos reclamados y, por ende, identificarlos.

SÉPTIMO.- De todo lo anterior derivan de forma natural, por lo que a este proceso interesa, las conclusiones que exponemos a continuación.

En primer lugar, y la más evidente, que, dado que resulta indudable que la Ley quiere que el procedimiento inspector esté sujeto a un plazo máximo de duración, la Administración tributaria tiene el deber, en cualquier caso, de motivar las dilaciones imputadas a los obligados tributarios, a los efectos de poder descontar esas demoras en el cómputo del plazo previsto en la norma para concluir las actuaciones inspectoras.

En segundo lugar, de la doctrina expuesta se desprende, asimismo, que esa motivación debe hacerse, en principio, tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación. Así es, parece obvio que el órgano actuante debe hacer un primer relato, no solo de las dilaciones imputadas a la persona o entidad (o de las interrupciones que hayan acaecido), sino también de la trascendencia que las mismas han tenido en el desarrollo del procedimiento, en el acta inspectora, que recoge una propuesta que el órgano competente para liquidar puede o no acoger. Ello, naturalmente, sin perjuicio de que, tratándose de actas de disconformidad, en el informe ampliatorio o complementario se desarrollen de forma concreta los motivos de la regularización y las incidencias del procedimiento, y de que el Inspector-jefe pueda, en su caso, subsanar los eventuales déficits de motivación.

No debe olvidarse, de un lado, que el Actuario es el responsable de la instrucción del procedimiento, y, por ende, quien mejor conoce porqué se han ocasionado las dilaciones que han impedido continuar sus actuaciones, no la Oficina Técnica, que es la que dicta el acuerdo de liquidación que después firma el Inspector-Jefe, quien, en este punto, suele limitarse a reproducir lo que el Actuario haya reflejado en el acta o en el informe. Y, de otro lado, que tras la firma del acta de disconformidad se abre un plazo de 15 días para que el obligado tributario pueda formular las alegaciones que estime pertinentes dirigidas al Inspector-jefe, siendo éste el primer momento del que dispone la persona o entidad inspeccionada para oponerse a las dilaciones que en su caso se le hayan imputado.

Pero resulta evidente que las dilaciones atribuidas al obligado tributario deben motivarse, asimismo, en el acuerdo de liquidación, porque, como es de sobra conocido, en virtud del art. 54.1 de la Ley 30/1992, en general, y del art. 103.3 de la LGT, en particular, el acto administrativo de liquidación debe ser motivado. Y, como dice la sentencia de la Audiencia Nacional ofrecida de contraste, "este deber jurídico, en lo que se refiere a la liquidación, debe entenderse rectamente que no sólo comprende, en el contexto de una Administración que debe someterse a la Ley y al Derecho (art. 103 CE), la motivación de los elementos sustantivos esenciales del tributo liquidado, sino que ha de extenderse a la justificación del propio ejercicio de la potestad, antecedente y presupuesto de esa determinación de la deuda, cuando concurren en el asunto circunstancias que puedan hacer dudar del tempestivo y adecuado ejercicio de la competencia, como sucede en los casos en que la resolución se dicta una vez ya transcurridos los doce meses que, como límite máximo, impone la ley". Teniendo siempre presente que "la motivación no es una mera cortesía del acto, sino una exigencia que permite al propio órgano administrativo garantizar el acierto de su decisión, de la que debe dar cuenta, y a los Tribunales de justicia verificar si esa decisión se acomoda al ordenamiento jurídico o si, por el contrario, incurre en cualquier infracción de éste y, eventualmente, en arbitrariedad" (FD Cuarto).

Por consiguiente, es palmario que las dilaciones deben motivarse adecuadamente en el acta y en el acuerdo de liquidación, por las razones expuestas y porque -es preciso subrayarlo-, por su propia naturaleza, las diligencias no son en absoluto el instrumento idóneo para este cometido.

En efecto, sin necesidad de descender ahora a todos y cada uno de los aspectos de la dilación que deben ser motivados, hemos dicho que para que pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, es preciso que la Inspección tributaria explique en qué medida la falta o simple retraso en la aportación de información o de

documentación ha entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento. Y este dato, difícilmente puede figurar en una diligencia de constancia de hechos, que podrán contener, sí, los requerimientos que en un momento concreto se efectúan a los obligados tributarios y los resultados de dichos requerimientos o de las actuaciones de obtención de información (art. 98.2 RD 1065/2007), pero en ningún caso un relato cabal y una valoración global de la trascendencia de dicha información y, sobre todo, con la necesaria perspectiva, de la influencia de los incumplimientos o demoras en el trabajo de los actuarios.

De lo anterior se deduce directamente, en tercer lugar, que no basta con que el acta o el acuerdo de liquidación empleen fórmulas estereotipadas (desafortunadamente, esta Sala ha podido comprobar con frecuencia su uso) como la de que la persona o entidad inspeccionada "no aporta documentación", y aludan al periodo temporal en que se habría producido dicha circunstancia, porque esa expresión no explica a qué documentos se refiere ni si el incumplimiento ha sido total o parcial, temporal o definitivo, y, desde luego, ni por remisión a las específicas diligencias en las que aparecen las peticiones de esos documentos y la inobservancia o demora del contribuyente, aclara porqué la conducta de éste ha dilatado u obstaculizado el devenir del procedimiento inspector hasta el punto de que ha impedido cumplir con el plazo máximo para su conclusión previsto en la Ley.

Por último, importa advertir que, habiendo de concluir la Inspección sus actuaciones en el plazo máximo previsto en el art. 150.1 LGT , y debiendo, por ende, el órgano competente para liquidar, y previamente el Actuario, motivar cuidadosamente las dilaciones imputadas a los contribuyentes objeto de inspección, explicando por qué se excedió del término que se le ha otorgado, no pueden ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales de justicia en el ejercicio de control del acto, subsanar los defectos de motivación en el citado aspecto del acta o del acuerdo de liquidación".

En relación a cuestiones más concretas, por ejemplo, acerca de la advertencia a través de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras y en diligencia inicial de lo previsto en el artículo 104 de la Ley 58/2003, advertencia que no tiene por qué reiterarse en diligencias posteriores, el criterio sostenido por el Tribunal Supremo en sentencia de 19 de octubre de 2012 (recurso de casación número 4421/2009):

"Debe aceptarse la interpretación que subyace en la alegación del Abogado del Estado, en cuanto que fijado un plazo (...) para la realización de las actuaciones inspectoras y advertida la parte con carácter general y al comienzo de éstas sobre las consecuencias en cuanto al cómputo de las dilaciones derivadas del incumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones de comparecer o de aportar los documentos requeridos, la norma reglamentaria invocada no tiene por qué interpretarse en un sentido de exigencia que haya de reiterarse en todas y cada una en las que concurra alguna de aquellas circunstancias, a la vista de que tampoco se trata de una consecuencia extravagante en un discurrir de sentido común de los acontecimientos, que por eso imponga como elemento necesario para firmar convicción de una repetición -no por eso desaconsejable- de una advertencia sobre un extremo intrínsecamente lógico, cual es el de los retrasos no dependientes de la conducta dilatoria de la propia Administración no deben imputarse a ésta.

Hecha la clara y precisa advertencia inicial, nada se opone a nivel normativo a que sea aplicado 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".

En el mismo sentido, la posterior sentencia del alto Tribunal de 14 de mayo de 2015 (recurso de casación número 2164/2014), a tenor de la cual, fundamento de derecho 5:

"(...) es necesario, pues, que se haya advertido al interesado de las consecuencias del retraso, pero es suficiente a estos efectos la advertencia realizada en la comunicación de inicio de las actuaciones".

Cuando la documentación requerida y la información resultante resulta relevante para la práctica de la liquidación pertinente, el tiempo transcurrido desde el requerimiento hasta la aportación completa o hasta la fecha en que se manifiesta expresamente su no aportación al expediente, no puede computarse a efectos de determinar el plazo de duración de las actuaciones, aunque en el ínterin pudieran realizarse otras diligencias. En este sentido, por ejemplo la sentencia número 1267/2012, de 21 de diciembre, de esta misma Sala y Sección, señala al final del fundamento de derecho segundo:

"En el presente caso, no se discute que, como indica el acto impugnado, en la diligencia de núm. 2, de 24 de febrero de 2004, la Inspección solicitó a la interesada fotocopia de los extractos bancarios, solicitud que fue reiterada en diligencias posteriores, no completándose la aportación de esa información hasta la diligencia núm. 5, de 25 de mayo de 2004. Es indudable la relevancia de la información solicitada para practicar las liquidaciones pertinentes, por lo que el tiempo perdido en su aportación completa al expediente no puede computarse a efectos de determinar el plazo de duración de las actuaciones, aunque en el ínterin pudieran realizarse otras diligencias.

En consecuencia, es correcto el criterio de la Inspección de imputar esa dilación de 91 días al obligado tributario, pues constituyen, en efecto, un retraso imputable al recurrente y, por consiguiente, no se han de computar a la hora de calcular el tiempo máximo de duración de las actuaciones inspectoras".

Proyectadas las determinaciones normativas y criterios jurisprudenciales al supuesto particular aquí enjuiciado resulta menester significar lo siguiente acerca de las alegaciones que sustentan el motivo del recurso consistente en la prescripción del derecho a liquidar el ejercicio 2007 por el concepto del Impuesto sobre Sociedades por exceso en el plazo de duración de las actuaciones inspectoras. En primer lugar, respecto de la primera dilación controvertida (17 de enero a 13 de marzo de 2012, 56 días), en la diligencia número 1 se requiere a la demandante para aportar el 17 de enero de 2012 documentación con trascendencia tributaria, aportando en la indica fecha, como consta en la diligencia número 2, un CD, que según manifiesta la actora incluye la contabilidad y libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido de 2007 a 2010. Sin embargo, la documentación aportada el 17 de enero 2012 no contiene el libro diario de 2009, como se indica en la diligencia número 3 de 7 de febrero de 2012, a cuyo efecto se requiere a la recurrente para su aportación, quien para subsanarlo envía por correo electrónico un fichero informático, pero que no incluye el referido libro diario, por lo que de nuevo se reitera la necesidad de su aportación. Finalmente, como acredita la diligencia de 13 de marzo de 2012, se presenta el libro diario de 2019. En segundo lugar, en lo concerniente a la segunda dilación debatida (13 de marzo a 5 de julio de 2012, 114 días), en la diligencia número 3 de 7 de febrero de 2012 se insta para la aportación de los contratos de arrendamiento financiero en fecha 13 de marzo de 2012, que sólo se presentan parcialmente, por lo que en las diligencias números 5, 6, 7, 8 y 9 se reitera la necesidad de los contratos completos, sin alegación en ningún momento de imposibilidad, y en la diligencia número 10, la última, se procede a la devolución de toda la documentación aportada hasta ese momento, sin que nada se diga de dichos contratos de arrendamiento financiero. Por último, en lo concerniente a la tercera dilación en discordia (4 a 25 de abril de 2012, 21 días), según diligencia número 4 se requiere a la actora para la aportación de la información relativa a amortizaciones en fecha 4 de abril de 2012, que la actora no presenta hasta el 25 de abril de 2012. Bien, como se ha expuesto, la totalidad de las dilaciones controvertidas lo son por retraso en la aportación de información o documentación. Entiende esta Sala que no cabe tildar al acta de disconformidad y al acuerdo de liquidación de falta absoluta de motivación. De ellos se desprende, como significa la resolución económico-administrativa, en relación a la primera dilación, la trascendencia tributaria de la documentación aportada tardíamente (libro diario de 2009) y la afectación al desarrollo de las actuaciones inspectoras, afectación también significada en relación a la segunda y tercera dilaciones, sin constancia de la aportación de los dos contratos de arrendamiento financiero y la aportación tardía de información relativa a amortizaciones. No ha de pasarse por alto que como se dijo cuando la documentación requerida y la información resultante resulta relevante para la práctica de la liquidación pertinente, el tiempo transcurrido desde el requerimiento hasta la aportación completa o hasta la fecha en que se manifiesta expresamente su no aportación al expediente, no puede computarse a efectos de determinar el plazo de duración de las actuaciones, aunque en el ínterin pudieran realizarse otras diligencias. En cualquier caso, examinados los contenidos de las diligencias inspectoras, expuestos a modo de resumen en el informe de disconformidad emitido por la Inspección, que conciernen a los periodos de dilaciones controvertidas no cabe sino concluir que esos retrasos en la aportación documental dificulta temporalmente a la Inspección continuar con "normalidad" sus tareas a la espera de la aportación, posponiéndose con ello la actuación inspectora y consiguientemente causándose el retraso del procedimiento por causa no imputable a la Inspección. A este respecto es muy clara la argumentación contenida en la resolución económico-administrativa. No está de más recordar que razonable y proporcionada toda diligencia inspectora cuando tenga una "eficacia potencial en la aplicación de los tributos", en palabras de la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2014 (recurso de casación número 3565/2012). La petición de información constituye un juicio a priori del funcionario inspector sobre su utilidad, juicio que no queda invalidado por el hecho de que, como resultado del análisis de tal información, se advierta su intrascendencia. La finalidad del procedimiento de inspección no es únicamente el descubrimiento de errores o

fraudes tributarios, sino también la mera comprobación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes (artículos 141 y 145.1 de la Ley 58/2003), por lo que es tan legítima la inspección que luego resulta favorable al inspeccionado como la que descubre una irregularidad o infracción. No cabe sino concluir la legalidad del acuerdo de liquidación desde la perspectiva de la motivación de las dilaciones, con rechazo asimismo de extralimitación alguna en el ejercicio de la función revisora por parte Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

Por las razones expuestas, procede la desestimación del primer motivo del recurso sobre la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación del ejercicio 2007 por " durar las actuaciones de comprobación un plazo superior a los 12 meses, según establece el art. 150.1 de la L.G.T ", en los términos con que viene planteado en la demanda rectora de autos.

Cuarto. *Sobre la prescripción del derecho de la Administración a la liquidar la deuda tributaria del ejercicio 2007 (II), por interrupción del procedimiento inspector por un período superior a 6 meses.*

El segundo motivo del recurso consiste en la " Prescripción del derecho a liquidar el IS del ejercicio 2.007, por interrupción del procedimiento inspector por un periodo superior a 6 meses en virtud de lo establecido en el art. 150 de la L.G.T .", con reiteración de la alegación expuesta en la reclamación económico-administrativa, cuando sostiene que desde la visita de 5 de julio de 2012 (diligencia número 9) hasta la de 18 de enero de 2013 (diligencia número 10), la Inspección no realiza ninguna actuación, de ahí la conclusión de que la paralización por más de 6 meses provoca la no interrupción de la prescripción. Ante la respuesta dada por la resolución económico-administrativa a dicha cuestión, reacciona en la demanda con la siguiente argumentación. Si se analiza el expediente puede verse que desde la diligencia número 9 de fecha 5 de julio de 2012 hasta la notificación del acuerdo de liquidación en fecha 24 de abril de 2013 transcurren más de 9 meses. De ese período han de descontarse 13 días correspondientes al aplazamiento solicitado (de 18 de julio a 1 de agosto de 2012). La diligencia número 10 es una diligencia argucia ya que carece de eficacia interruptiva por documentar la devolución de la documentación aportada, y por tanto no es una actuación tendente a la liquidación. Tampoco la notificación en fecha 1 de enero de 2013 de una comunicación de la Inspección interrumpe la prescripción al no constar en el expediente y desconocer el contenido de la misma.

Consta reproducido más arriba el artículo 150.2 de la Ley 58/2003. En el fundamento de derecho 9 de la resolución económico-administrativa se da respuesta a aquella alegación como sigue:

"9.- Mantiene también la recurrente que se ha producido la prescripción del derecho a liquidar el IS 07, por la interrupción del procedimiento inspector por un periodo superior a 6 meses. Así, desde la diligencia núm. 9, de 5.7.12, hasta la núm. 10, de 18.1.13, la inspección no habría realizado ninguna actuación.

Es de ver al respecto que en la diligencia núm. 9, si bien se decía que las actuaciones deberían continuar el 18.7.12, se añadía que el obligado tributario solicitaba un aplazamiento, de modo que dicha comparecencia no se realizaría hasta el 1.8.12. La interrupción no superó los seis meses, porque el término inicial de cómputo es el 1.8.12, momento a partir del cual se incurrió en retraso. Y consta notificada el 1.1.13 una comunicación de la inspección en la que se ponía de manifiesto lo actuado".

Asiste la razón al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. Ciertamente es que las diligencias números 9 y 10 se extienden en fechas 5 de julio de 2012 y 18 de enero de 2013. Pero en la primera de ellas, se dice que el obligado tributario solicita un aplazamiento de manera que la comparecencia del mismo no lo es hasta el 1 de agosto de 2012, fecha ésta a considerar como término inicial del cómputo a los efectos aquí examinados constando una notificación en fecha 1 de enero de 2013. Dice la actora que esta última no consta en el expediente y por tanto se desconoce el contenido de la misma. Sin embargo, en el acta de disconformidad y el informe de Inspección se explicita:

Asimismo se ha extendido comunicación de fecha 21/12/2012, en la por la que se comunicó al obligado la apertura del trámite de audiencia. Dicha comunicación fue puesta a disposición del obligado tributario, en fecha 21/12/2012 y hora 19:44, en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

Habiendo transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas,

sin que AILLAMENTS-98, SL (B17530148) accediese a su contenido, de acuerdo con el artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, se entendió que la notificación había sido rechazada con fecha 01/01/2013 y hora 00:10, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento".

Por lo que procede la desestimación de este segundo motivo del recurso sobre la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación del ejercicio 2007 " por interrupción del procedimiento inspector por un periodo superior a 6 meses en virtud de lo establecido en el art. 150 de la L.G.T. ".

Quinto. *Sobre la simulación ex artículo 16 de la Ley 58/2003 y las liquidaciones por el concepto de Impuesto sobre Sociedades practicadas a la actora. La prueba de la simulación y la motivación de las liquidaciones.*

Sostiene la actora como motivos de fondo del recurso la " Nulidad de la liquidación por infracción de los artículos 16 y 102.c) de la L.G.T. " y " Falta de motivación del acta respecto a la no deducibilidad de las cantidades facturadas por los autónomos y cobradas en efectivo o en cheques al portador. Infracción del art. 153.c) de la L.G.T. ", con reiteración de los alegatos contenidos en la reclamación económico-administrativa.

Ya se ha expuesto más arriba al reproducirse el contenido del acuerdo de liquidación en qué consiste la regularización en torno a los gastos contabilizados en " la cuenta cuenta 6070, en concepto de trabajos realizados por otras empresas" y la conclusión inspectora de simulación relativa.

A tenor del " Artículo 16. Simulación" de la Ley 58/2003 :

" 1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente".

La sentencia número 120/2015, de 10 de mayo, del Tribunal Constitucional, enseña que " mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista". La sentencia de 25 de junio de 2010 de Sala Tercera del Tribunal Supremo (recurso de casación para la unificación de doctrina número 376/2004) establece que: "Para decidir cuál de las citadas conclusiones es correcta conviene recordar que "la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada", y que aquélla puede ser absoluta, lo que sucede cuando "tras la apariencia creada no existe causa alguna", o relativa, que se da cuando "tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso", esto es, cuando "tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes"". En general, por la jurisprudencia se subraya que " para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración tributaria" y que " la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma", de modo que la "causa simulandi" debe acreditarla la Administración que la alega" (sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo - recurso de casación número 6683/2000-, fundamentos de derecho quinto y octavo, respectivamente). Por tanto, la simulación o el negocio jurídico simulado tiene " un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia, y el resultado de esa valoración es una cuestión de hecho, y su constatación es facultad de los Tribunales de instancia y no es revisable en casación salvo que se demuestre que es ilógica" (fundamento de derecho sexto de aquella sentencia del alto Tribunal de 20 de septiembre de 2005). De igual forma, la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo viene afirmando que " la calificación de un contrato es función que compete al Tribunal de instancia y que debe ser respetada en casación, a no ser que sea ilógica, absurda o vulnere las normas de hermenéutica contractual" (sentencia de 11 de octubre de 2006 de la Sala 1ª del Tribunal Supremo -recurso de casación número 4596/1999-, fundamento de derecho segundo), o, dicho de otro modo,

cuando " manifiestamente han sido vulneradas las normas interpretativas o los resultados obtenidos pugnan con el recto criterio" (sentencia de 10 de abril de 1981, fundamento de derecho tercero). En el mismo sentido, se pronuncian entre otras muchas las sentencias de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 21 de julio de 2003 (recurso de casación número 3937/1997, fundamento de derecho tercero), de 25 de septiembre de 2003 (recurso de casación número 4123/1997, fundamento de derecho tercero), de 11 de mayo de 2004 (recurso de casación número 2739/1999, fundamento de derecho primero, A) y de 29 de mayo de 2008 (recurso de casación número 1048/2001, fundamento de derecho tercero). En el ámbito contencioso-administrativo y en relación a la calificación, por reciente, la sentencia número 320/2018, de 28 de febrero, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (Sección Segunda, recurso número 3250/2016; fundamento de derecho segundo).

Como es sabido, la simulación es la declaración de voluntad, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, con fines de engaño, para producir una apariencia de un negocio jurídico que no existe o que es distinto de aquél que realmente llevan a cabo, esto es, con otras palabras, para crear una apariencia jurídica que sirve bien para encubrir la realidad, la llamada simulación absoluta, bien para poner de relieve la existencia de una realidad distinta, la denominada simulación relativa. En la simulación absoluta el negocio aparentado carece de contenido real, siendo una mera ficción exterior; en la simulación relativa las partes expresan, frente a terceros, un negocio inexistente, mientras que las partes quieren entre ellas otro distinto. Por tanto, la esencia de la simulación contractual radica en la divergencia entre la causa real y la declarada: en la absoluta no existe causa alguna y en la relativa existe una de contenido distinto a la declarada. La simulación se vincula estrechamente a la normativa contractual, a la regulación de los contratos contenida en el del Código Civil.

Bien, en este ámbito corresponde a la administración tributaria liquidadora, aun con diferente alcance en este caso que a la administración sancionadora, la carga probatoria respecto a la simulación, de acuerdo con las reglas legales distributivas del onus probandi en la materia tributaria recogidas para este ámbito sectorial específico por el artículo 105.1 de la Ley 58/2003 (con anterioridad en el artículo 114.1 de la predecesora Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria) y, con carácter general, en el orden procesal por el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (antes por el artículo 1214 del Código Civil). En este contexto, en los supuestos de simulación no resulta generalmente fácil de obtener una prueba directa de la misma, al tratarse de supuestos de falsedad ideológica en que los contratantes simulan de común acuerdo el negocio al que pretenden dar una apariencia, entre otras maneras, con la propia formalización de un contrato creando intencionadamente así una apariencia de realidad. Una prueba directa resulta extremadamente difícil de obtener en tales casos, por lo general, salvo en aquellos supuestos excepcionales en los que sea posible la prueba de un hecho positivo directamente excluyente del que aparece plasmado en los documentos simulados. Así, la prueba de la simulación exige la prueba de hechos negativos a la que normalmente solo puede llegarse mediante la prueba de indicios, por lo que en tales supuestos la exigencia de la carga probatoria puede ser atemperada entonces, por un lado, con arreglo al principio de facilidad probatoria y, por otro, por la efectividad de la denominada prueba indiciaria admitida en el ámbito tributario bajo determinadas condiciones por el artículo 108.2 de la Ley 58/2003:

" Artículo 108. Presunciones en materia tributaria.

2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

Al respecto, la jurisprudencia viene admitiendo la validez del uso a efectos probatorios de las presunciones en el ámbito tributario, siempre que una actuación no pueda acreditarse mediante pruebas plenas y directas de carácter objetivo. Entre otras, señala la sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de 20 septiembre de 2005, que la mencionada clase de pruebas indiciarias o pruebas de presunciones, admitida asimismo en el orden procesal bajo rigurosas condiciones por el artículo 386 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (presunciones hominis o judiciales, que no presunciones legales), no sólo son idóneas sino que son incluso necesarias y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación a la que refiere a los efectos exclusivamente tributarios el artículo 16 de la Ley 58/2003 (antes el artículo 25 de la anterior Ley 230/1963, General Tributaria), del tenor literal más arriba reproducido. A su vez, el Tribunal Constitucional viene considerando desde antiguo que las presunciones son un medio de prueba válido y eficaz siempre que los indicios hayan quedado suficientemente probados por medios directos, que exista el necesario enlace o relación unívoca entre el hecho " base" acreditado y el hecho " consecuencia" presumido o deducido que se pretende acreditar para la aplicación de la norma, y que se exprese razonadamente el referido enlace o relación unívoca (desde las tempranas sentencias del Tribunal

Constitucional de 21 de diciembre de 1988, de 8 de junio de 1990, de 24 de enero de 1991, de 13 de julio de 1998 y de 20 de enero de 1999).

En el caso particular aquí enjuiciado, visto lo actuado y acreditado, el análisis y la valoración de las alegaciones y las pruebas practicadas ha de llevar necesariamente a la Sala a confirmar la liquidación impugnada en lo concerniente a la cuestión aquí y ahora examinada de la simulación. En efecto, concurren indicios identificados por la Inspección que interpretados en su conjunto conducen a aquella conclusión inspectora: un supuesto de simulación relativa, dado que las partes han exteriorizado un contrato de ejecución de obra (negocio aparente o simulado) cuando ejecutaban un contrato de trabajo (negocio disimulado u oculto); no se está ante prestaciones de servicios efectuadas por empresarios individuales, sino ante una relación laboral (se dan los requisitos de ajenidad y dependencia) entre el obligado tributario y las personas físicas, simulación que se instrumentaliza mediante documentos privados (facturas) emitidos sobre la base de que las personas físicas realizan actividad económica (alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas y en Régimen Especial de Trabajadores Autónomos), cuando en realidad no se dan los requisitos necesarios para que éstos desarrollen una actividad empresarial y sí, en cambio, se dan para considerar que la relación tiene carácter laboral, porque en realidad se trata de asalariados de la actora, pretendiéndose con esta forma de operar la deducción de mayores importes de gasto y la deducción de cuotas soportadas de Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que las personas físicas están todas ellas acogidas al régimen simplificado de este impuesto; se oculta la realidad subyacente con el fin de obtener un beneficio económico, que equivale al perjuicio económico que se ocasiona a la Hacienda Pública. Entiende la Sala que concurren en el supuesto de autos los requisitos que la jurisprudencia viene exigiendo para apreciar simulación, esto es un negocio simulado (actividad empresarial desarrollada por las personas físicas), un negocio disimulado y real (la efectiva prestación de servicios de carácter laboral), la causa de la simulación (causa simulationis, la verdadera o real voluntad de las partes, la obtención de un ilícito beneficio tributario) y el acuerdo entre las partes para efectuar la operación simulatoria (consilium fraudis, entre empresa y trabajadores).

El debate de autos se ha centrado en la determinación de la existencia de indicios suficientes y determinantes de la existencia de esa simulación. El tratamiento de esa cuestión debe considerar la valoración global de los elementos constatados por la Inspección. Especialmente clarificadora es la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada (Sección Segunda) de 8 de mayo de 2018, recurso número 1039/2014:

" El enjuiciamiento de estos hechos ha de hacerse partiendo de la idea de que no se deben confundir los casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, todas igualmente legítimas, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas ("economía de opción"), con la situación de quien con idéntica mira lleva a cabo la operación tributariamente más beneficiosa, la organiza con abuso de derecho de modo que por fraude, simulación u otro artificio, las consecuencias derivadas para su patrimonio aún pudiendo ser las que corresponderían a la opción inicial, fiscalmente más onerosa, con su conducta obtiene un ahorro fiscal, comportamiento que nunca pueden quedar amparado por la llamada "economía de opción". El negocio jurídico aparente o acuerdo simulado supone que las partes convienen en generar la apariencia de un negocio ficticio (el que pudiendo ser realizado por una sola persona, se diversifica a través de dos que lo van a ejercer), advirtiéndose no obstante, que no existen dos voluntades distintas que se ponen de acuerdo en algo que interesa a ambas partes individualmente consideradas, sino que existe una única voluntad, en este caso la de la mercantil recurrente, que se expresa a través de dos personas distintas, una física y otra jurídica con la sola intención de obtener un ahorro fiscal improcedente.

Dadas las grandes dificultades que encierra la prueba plena de la simulación en los negocios por el natural empeño que ponen las partes en hacer desaparecer todos los vestigios de su existencia y por aparentar que el negocio concertado es cierto y efectivo reflejo de la realidad, obliga en la totalidad de los casos a deducir su existencia de la prueba indirecta de las presunciones que llevan al juzgador a la apreciación de su realidad, siendo facultad privativa de este Tribunal la estimación de los elementos de hecho que constituyen los indicios convincentes sobre los que ha de basarse la declaración de existencia de la falsedad o ilicitud de la causa del negocio, pues la simulación es una cuestión de hecho que se somete a la libre apreciación del juzgador. Y en el caso que nos ocupa, ya se puede adelantar, que las pruebas indiciarias obtenidas tras el desarrollo de las actuaciones inspectoras nos llevan a la apreciación de la existencia de simulación por más que la demanda se aplique tratando de desvirtuar, una a una, todas las acopiadas en el expediente, empeño de la recurrente que, no

obstante, en la mayoría de los casos lejos de despejar la sombra de la duda, le conduce a emitir un estado de opinión, en cuanto tal, irrelevante a los efectos de prueba".

Despliega la Inspección una profusa actividad probatoria, cuyos medios y resultados se recogen las actuaciones, en términos que demuestran la efectiva existencia de la simulación ex artículo 16 de la Ley 58/2003. En dicho sentido, la Sala no puede sino compartir la valoración probatoria efectuada por la Inspección, sin que haya sido practicada prueba eficaz en sentido contrario en este procedimiento que desvirtúa aquella conclusión, en particular en cuanto que lo actuado, significativamente, pone bien de manifiesto la simulación orquestada, lo que se desprende de los indicios y hechos acreditados por las actuaciones de comprobación e investigación practicadas por la Inspección, más arriba expuestos al reproducir en parte el contenido del acuerdo de liquidación en lo que respecta a la regularización por dicha causa. A este respecto, por su acierto comparte la Sala la argumentación recogida en los fundamentos de derecho 10 a 15 de la resolución económico-administrativa, confirmatoria del acuerdo de liquidación en lo relativo a la simulación y la regularización practicada por dicho motivo. Se reproducen seguidamente algunos pasajes de dichos fundamentos (10, 11 y 14):

"10.- Visto lo que precede, debe entrarse ahora a conocer del fondo de la cuestión suscitada.

En primer lugar nos referiremos a la actividad de determinados "industriales", que la inspección califica como laboral y a la que la parte atribuye carácter empresarial.

De entrada, si bien pudiera parecer que la referida puede ser una cuestión ajena al derecho tributario, más próxima a la jurisdicción social en la medida en que entre ambas partes puedan surgir conflictos en que estén en juego intereses privados de los que no surge acto administrativo alguno, sin embargo, la cuestión relativa a quién es realmente el empresario incide sobre la imposición de las operaciones realizadas, no pudiendo ser indiferente a estos efectos tributarios la actuación jurídica de la empresa y de quienes actúan como sus empleados en vez de como empresarios, por lo que la determinación de si han de imputarse los ingresos y gastos de una actividad a una entidad o a terceras personas es tema que está sujeto a la normativa tributaria y no laboral, cuya interpretación y aplicación corresponde a los órganos de la inspección, a este orden y al contencioso administrativo, y de ahí que lo que la Administración haya llevado a cabo, en el seno de una regularización declarativa de la simulación relativa de actividades empresariales, sea una redefinición de las operaciones, gravando el hecho imponible efectivamente realizado (artículo 16.1 LGT) para lo cual se impone una calificación de las citadas relaciones como de tipo laboral (artículo 13 LGT). En esta labor, pues, de proceder a la regularización de la situación tributaria del contribuyente, no se trata de hacer una declaración de derechos laborales, sino de aplicar correctamente las normas tributarias para que el sujeto pasivo cumpla sus deberes tributarios. En tal sentido y sólo a tales efectos la Administración puede recalificar cualquier tipo de contrato (laboral, mercantil..) sin que en cada caso haya de acudir a la jurisdicción competente por razón de la materia. Así la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 26 de septiembre de 2012 (recurso nº 168/2011), para un caso de simulación de actividad empresarial en régimen de estimación objetiva, (...)

11.- Entrando ya en las cuestiones de fondo planteadas, se resumen todas en una alegada falta de prueba de la regularización practicada por la inspección, por los motivos que la interesada expone.

La regularización se ha basado en la simulación acreditada de que una serie de personas físicas eran empresarios cuando en realidad prestaban sus servicios para la interesada, de suerte que se ha imputado a dichas personas físicas la realización del hecho imponible, del que resulta un IVA devengado que correspondía a la verdadera empresaria, a los efectos de minorar la tributación correspondiente a dicho IVA y se han deducido cuotas de IVA soportado por la interesada que no correspondían a verdaderas prestaciones de servicios por dichos falsos empresarios o correspondiendo no habían sido facturadas por el verdadero sujeto pasivo.

El tratamiento de la cuestión aquí debatida exigirá un breve análisis de los hechos puestos de manifiesto en el expediente para verificar, adelantando el resultado, la concurrencia de simulación en la operativa enjuiciada (...)

14.- En el caso que nos ocupa, la conclusión alcanzada por la inspección se basa en los hechos y circunstancias que han quedado reseñados en los antecedentes de la presente resolución, hechos base plurales y abundantes, fruto de una labor instructora intensa y que se pueden resumir en los siguientes:

Resulta acreditado que la interesada, dedicada a la actividad de colocación de aislamientos en edificios, disponía de un conjunto de personas físicas que trabajaban en exclusiva para Aïllaments 98, SL, algunas de las cuales habían sido trabajadores por cuenta ajena de la sociedad hasta su alta como empresarios.

Figuraban dados de alta en el IAE, en epígrafes que habilitaban la aplicación de regímenes de determinación de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF en régimen de estimación objetiva y en el régimen simplificado del IVA, lo cual significa que tales personas tributaron una pequeña cuantía, desvinculada del importe de su facturación.

Tales "industriales", a juicio de este Tribunal, no ordenaban por cuenta propia factores de producción ni medios humanos para intervenir en el mercado, habida cuenta de la pluralidad de pruebas indiciarias, pero algunas también directas, recabadas por la inspección.

Así, de los requerimientos efectuados se deriva que las facturas se cobraban por transferencia bancaria, constando como concepto "nómina" o "nómina de Aïllaments 98, SL". Manifestaron también los comparecientes que había personal asalariado de la empresa que realizaba el mismo trabajo que los "industriales", aunque cobrando menos. Ese era el motivo de efectuar el trabajo como autónomos, percibir mayor sueldo.

El horario de trabajo, los descansos y las vacaciones venían determinados por Aïllaments 98, SL, que indicaba a los "industriales" a qué empresas u obras debían acudir y les suministraba el material. Finalizado el trabajo, les indicaba la siguiente obra, o les mandaba acudir al almacén de Aïllaments 98, SL.

Los uniformes para la realización de la actividad eran facilitados por Aïllaments, como también el material de seguridad necesario: casco, caretas, guantes...

El control de las obras lo realizaba la empresa: se rellenaban partes con el detalle de los trabajos (lugar, comida, kilometraje...) que quedaban en poder de Aïllaments 98, SL.

Todos los autónomos carecen de imputaciones de compras, de personal asalariado u otros elementos que pudieran considerarse afectos al desarrollo de su actividad, es decir, los medios materiales necesarios para el desempeño de su trabajo los aportaba Aïllaments 98, SL.

No existe acreditación alguna de que los industriales contaran con estructura empresarial, salvo que cumplieran las obligaciones formales en relación al régimen especial de autónomos de la Seguridad Social y estaban dados de alta en el IAE.

15.- Atendiendo al conjunto de datos expuestos, no resulta verosímil que los autónomos llevaran a cabo una actividad empresarial por cuenta propia. Como con la mejor de las lógicas expone sintéticamente el Tribunal Supremo, en sentencia de 18 de marzo de 2008: " La vida económica y las decisiones que en ese ámbito de la actividad humana se adoptan, necesitan ser creíbles. Operaciones de la magnitud descrita, tanto en términos absolutos como relativos, exigen una explicación que en este recurso no ha sido ni siquiera intentada." Así la STS de 3 de febrero de 2011 (rec. de cas. 2848/2007) señala que " debe evitarse una interpretación de las normas tributarias basada en la naturaleza económica del hecho imponible. Pero ello no es óbice para que sea necesario examinar la realidad económica de las operaciones contempladas."

Alega la interesada el cumplimiento por cada uno de los falsos empresarios de las formalidades propias de su simulada condición (alta en IAE, declaraciones tributarias, pagos a la Seguridad Social...) Sin embargo, la atención de las formalidades externas era lógica, si lo que se deseaba era aparentar la citada actividad y titularidad, pero lo cierto es que los hechos son incontestables, las personas eran empleadas por cuenta ajena y Aïllaments 98, SL era la que llevaba a cabo la verdadera actividad empresarial. Nos hallamos ante una serie de relaciones fiduciarias de un empresario respecto de una serie de personas empleadas suyas (instaladores en general), a lo que no puede oponerse el mero cumplimiento de obligaciones formales, que en las operativas simulatorias suele concurrir precisamente para ofrecer una falsa apariencia. La finalidad de la operativa llevada a cabo era la minoración de la tributación de las rentas atribuidas a los falsos autónomos.

Frente al importante acervo probatorio existente, la interesada apela a la libertad organizativa, una suerte de economía de opción. Pues bien, este Tribunal no puede compartir la alegación formulada cuando, en casos como el presente, se da una absoluta falta tanto de causa como de justificación de ordenación por cuenta propia y de pago de las operaciones facturadas a los simulados empresarios, que hace que la actividad empresarial de los trabajadores analizados carezca de la más mínima realidad, constituyendo un caso de simulación relativa, por cuanto la actividad era desarrollada por la interesada (...).

Respecto de la alegación de que no concurren los requisitos típicos del negocio simulado, a juicio de este Tribunal de la valoración de los hechos plenamente acreditados expuestos anteriormente y no desvirtuados por la recurrente (hecho base), no cabe sino inferir (hecho consecuencia) que la actividad empresarial desarrollada por

las personas físicas de referencia (negocio simulado) lo era por la interesada (negocio disimulado), siendo estos meros trabajadores por cuenta ajena, con la finalidad (causa simulationis) de obtener un ilícito beneficio tributario, verdadera causa y finalidad última de la operativa diseñada, existiendo indicios suficientes, serios, precisos, concordantes y múltiples de la existencia de consilium fraudis, considerando este Tribunal ajustada a derecho la regularización practicada por la inspección y rechazando por ello la pretensión actora".

Así las cosas, a juicio de la Sala, de los hechos acreditados se deduce que, en efecto, concurren en el caso examinado todos los requisitos de la prueba de presunciones para tener por acreditada la simulación negada por la parte recurrente, a saber: 1.º Seriedad, existiendo auténtico nexo o relación entre los numerosos hechos conocidos y la consecuencia extraída, que permite considerar ésta en un orden lógico como extremadamente probable; 2.º Precisión, pues los hechos base conocidos están plena y completamente acreditados y son claramente reveladores del hecho desconocido y presumido que se pretende demostrar; y 3.º Concordancia, que se produce entre todos los hechos conocidos, los cuales conducen todos ellos a la misma conclusión, esto es, la existencia de una simulación en los términos expuestos con detalle en los fundamentos del acuerdo de liquidación tributaria, que la Sala comparte en lo esencial.

A ello debe añadirse lo siguiente en relación a lo argumentado en la demanda. 1. La prestación de servicios por cuenta ajena en el marco de una disimulada relación laboral en los términos acreditados por la Inspección descarta la pretendida consideración de dichos trabajadores como trabajadores autónomos económicamente dependientes ex artículo 11 de la Ley 20/2007. 2. Denuncia la actora la falta de motivación del acta respecto de la no deducibilidad de las cantidades facturadas por los autónomos y cobradas en efectivo o en cheques al portador, con infracción del artículo 153. c) de la Ley 58/2003, pero explicita el acuerdo de liquidación que se consideran deducibles las cantidades abonadas por Aïllaments-98, S.L., que lo han sido efectivamente y se han constatado por la Inspección, y ello porque del examen de las transferencias se desprenden que las facturas reflejan mayores importes de los efectivamente abonados, pero no otras cantidades cuya acreditación no consta teniendo en cuenta la simulación orquestada y la existencia de facturas que falsean el importe de los servicios.

Por lo expuesto, procede la desestimación de los motivos del recurso consistentes en la " Nulidad de la liquidación por infracción de los artículos 16 y 102.c) de la L.G.T ." y la " Falta de motivación del acta respecto a la no deducibilidad de las cantidades facturadas por los autónomos y cobradas en efectivo o en cheques al portador. Infracción del art. 153.c) de la L.G.T .".

Sexto. *Sobre la deducibilidad de las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido soportado.*

Articula la actora como motivo del recurso la " Consideración como gasto deducible de las cuotas de IVA soportado que según la Inspección tiene la consideración de no deducibles", reiterando así idéntica alegación expuesta en la reclamación económico-administrativa. Significa en la demanda que la resolución económico-administrativa no se ha pronunciado sobre la cuestión. Tacha de formalista y restrictivo y contrario al principio constitucional de capacidad económica el criterio de la Inspección basado en el principio de inscripción contable, que impide la deducibilidad de gastos no contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias (artículo 19.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). A tenor del artículo 153. d) de la Ley 58/2003, la Inspección debe regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo, lo que implica que debe imputar tanto los ingresos no declarados como los gastos que tengan la consideración de deducibles, por lo que tendría que haber incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido no deducible como un gasto del ejercicio al practicar la liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades.

Ciertamente, en cuanto a las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas (repercutidas en las facturas recibidas) la Inspección sostiene la improcedencia de su deducción como gasto al no haber sido imputadas en la cuenta de pérdidas y ganancias con incumplimiento así del requisito del artículo 19.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004. Pero no se queda ahí. A ello añade la Inspección que teniendo en cuenta que existe simulación, las repercusiones de cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido no obedecen a una real prestación de servicios de carácter mercantil, sin que las relaciones laborales constituyan hecho imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido y sin que de ellas se produzca el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo que procede la desestimación de dicho motivo el recurso.

Séptimo. *Sobre la regularización practicada (beneficios y gastos) en relación a elementos de transporte y naves industriales.*

Contra la regularización practicada en relación a "elementos de transporte" y "naves industriales" (el contenido de las mismas se ha expuesto más arriba al reproducir el acuerdo de liquidación) alega la actora en vía económico-administrativa la deducibilidad de los gastos correspondientes a los vehículos, significando que la simple contabilización del vehículo en la contabilidad de una empresa que realiza multitud de obras, es prueba suficiente, ya que está claro que los directivos tienen la necesidad de visitar muchas obras, normalmente en polígonos industriales y la lógica nos indica que no se hace en otros medios de transporte. También es importante la prueba de los kilómetros recorridos que demuestran sin ninguna duda la afectación exclusiva. Sostiene también la correcta amortización de la nave industrial de Campllong y la nulidad del beneficio correspondiente a la venta de dicha nave por no aplicar los coeficientes de corrección monetaria. Alegatos en lo que insiste en su demanda formulando los motivos del recurso consistentes en la "Deducibilidad de los gastos correspondientes a los gastos correspondientes a vehículos", la "Amortización nave de Campllong" y la "Nulidad del beneficio correspondiente a la venta de la nave de Campllong por no aplicar los coeficientes de corrección monetaria".

Respecto de la deducibilidad de gastos, tal como ha venido reiterando la Sala en supuestos procesales similares, se está ante cuestión fáctica que se encuentra sometida a las reglas de la carga de la prueba que antes se contenían en el artículo 114 de la anterior Ley 230/1963, General Tributaria, que ya señalaba que tanto en los procedimientos de gestión como en los de la resolución de reclamaciones quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, lo que actualmente se contiene en similares términos en el artículo 105 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, tratándose con ello de aplicar en los procedimientos tributarios los principios generales en materia de distribución y carga de la prueba proclamados reiteradamente por la jurisprudencia en el sentido que compete en todo caso a cada parte la carga de probar su pretensión (sentencia de 22 de enero de 200 de la Sala 3ª del Tribunal Supremo), y recogidos actualmente en el orden procesal por el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, aunque ciertamente la exigencia a cada parte de probar el supuesto de hecho de la norma que invoca a su favor puede verse matizada, e incluso alterada, aplicando los criterios de razonabilidad, normalidad y facilidad probatoria (artículo 217.7 de la citada Ley 1/2000), regla esta que permite desplazar en determinados supuestos el onus probandi a quien se encuentra en mejor disposición de acreditar el hecho controvertido. Concretamente, acerca del principio de correlación de los gastos con los ingresos por la actividad económica, por ejemplo dijimos en nuestra sentencia número 257/2014, de 20 de marzo (recurso ordinario número 157/2011), concretamente en su fundamento de derecho segundo:

"SEGUNDO.- El criterio mantenido por esta Sala y Sección, aplicable al presente supuesto en cuanto que no se ha producido un cambio sustancial de la normativa, aparece reflejado, en las siguientes sentencias; seguidas de otras muchas:

-De 25 de junio de 2008, número 684/2008, recurso 1194/2004, cuyo Fundamento Tercero expresaba:

"TERCERO: El artículo 10.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), prevé que "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". A su vez, en el la letra e) del apartado 1 del artículo 14LIS se contemplan entre los gastos que no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles, los donativos y liberalidades.

Esta Sala ha declarado que de la interpretación de tales preceptos y de la doctrina jurisprudencial hay que concluir:

1.º) Que ha de estarse al concepto de "gasto contable" como el que se realiza para obtener los ingresos, en suma el beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc. y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc, como contrarios al de gastos necesarios. No cabe ya estar al concepto siempre conflictivo y retrógrado de gasto necesario.

2.º) Que al margen de gastos groseramente desproporcionados, las sutiles distinciones como la de gasto suntuario, inadecuado, oportuno, excesivo, etc, es decir, innecesario, implican una intromisión de la Hacienda

Pública en la calificación y juicio crítico de la gestión empresarial, y, además, llevadas a su máxima expresión, implicó la deriva al concepto de liberalidades, de modo que todo lo que no era estrictamente necesario, era una liberalidad, silogismo que es sustancialmente erróneo.

3.º) Que en el procedimiento tributario la carga objetiva de la prueba recae sobre la Administración en base, sobre todo, a la vigencia del carácter inquisitivo de este tipo de procedimientos.

4.º) Que ha de ser la Administración tributaria, la que por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, forme prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, verificado lo cual, la carga probatoria a tenor del artículo 114 de la Ley General Tributaria, se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven. La doctrina jurisprudencial viene admitiendo la validez del uso de las presunciones en el ámbito tributario, siempre que cualquier actuación no pueda acreditarse por pruebas de carácter objetivo; señalando la sentencia del Tribunal Supremo de 20 septiembre 2005 "que la mencionada clase de pruebas indiciarias o de presunciones no sólo son idóneas sino que son, incluso, necesarias y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación, especialmente en lo que se refiere al elemento subjetivo que la integra".

Para la deducibilidad de los gastos, resulta pues exigible su correlación con los ingresos, de manera que aquellos coadyuven a la obtención de ingresos de la actividad empresarial desarrollada por la sociedad. Ha de partirse del principio que, salvo patente desproporción, no corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los gastos con los ingresos de la actividad más allá de lo que resulta de su declaración-liquidación y contabilización, por lo que habrá de ser la Inspección la que pruebe que, en contradicción con tal contabilidad, los gastos son ajenos a la actividad. La incertidumbre probatoria respecto de este extremo ha de perjudicar pues a la Administración, en virtud de las normas legales sobre la carga de la prueba, que no tienen otro alcance que el de señalar las consecuencias de la falta de prueba. No obstante, cumplida por la Administración tal carga de la prueba, debe ser el interesado quien peche con la carga de desvirtuar la prueba de adverso, mediante la oportuna contraprueba o prueba de lo contrario, debiéndose añadir que en cada caso la carga de la prueba podrá ser modulada por la regla de la facilidad probatoria."

- De 30 de junio de 2005, número 773/2005, recurso 150/2001, cuyo Fundamento Tercero expresaba:

"TERCERO: La sentencia de esta Sala y Sección núm. 1250/2004, de 2 de diciembre de 2004 (rec. núm. 950/2000), ya declaró, en relación con la afectación de un vehículo a la actividad empresarial, que en los supuestos de incertidumbre probatoria, al constar sólo sospechas, conjeturas o a lo sumo indicios parciales y contradictorios sobre la afectación o no a la actividad, tal incertidumbre probatoria obliga a determinar a quién perjudica la misma en virtud de las normas legales sobre la carga de la prueba, que no tienen otro alcance que el de señalar las consecuencias de la falta de prueba, partiendo del hecho indiscutido de que el vehículo consta contabilizado como activo inmaterial de la empresa.

Pues bien, según señalábamos en tal sentencia y hay que reiterar ahora, ha de partirse del principio que no corresponde al sujeto pasivo probar la correlación de los gastos con los ingresos de la actividad más allá de lo que resulta de su declaración- liquidación y contabilización, por lo que habrá de ser la Inspección la que pruebe que, en contradicción con tal contabilidad, los gastos son ajenos a la actividad. Cualquier incertidumbre sobre tal circunstancia habrá de perjudicar a la parte que asume la carga de la prueba, esto es, a la Inspección, pero no podrá implicar que se produzca una inversión de la carga de la prueba que no esté prevista legalmente.

Tal conclusión resulta, en primer lugar, de la doctrina más actual, que sostiene que en un procedimiento tributario la carga objetiva de la prueba recae sobre la Administración en base, sobre todo, a la vigencia del carácter inquisitivo de este tipo de procedimientos (arts. 111.1.b y 109.1.I LGT/1963). Es a la Administración a la que compete averiguar la verdad material, más allá de la que presenta el contribuyente, y debiendo desplegar al efecto todos los medios a su alcance, medios absolutamente exorbitantes, declarando en tal sentido la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 9 julio de 1996 que dada la posición de la Administración, es lógico que sobre ella recaiga la carga de la prueba, pues si es una parte interesada, pero que goza de prerrogativas inherentes al régimen administrativo para decidir por sí los conflictos que se planteen con alguno de los sujetos que con ella se relacionan, debe utilizar tales prerrogativas, no sólo en orden a la decisión, sino también en orden a la instrucción del procedimiento (...)."

Procede por el orden señalado el examen de la corrección jurídica de la no deducibilidad fiscal de gastos por diversos conceptos sostenida en el acuerdo de liquidación y en la resolución económico-administrativa, por incumplimiento de los requisitos formales y materiales legalmente exigidos, concretamente por ausencia de justificación o de correlación con la obtención de ingresos de la actividad económica.

1. Deducibilidad de gastos por vehículos.

A juicio de la actora, y así lo expone en su demanda, la simple contabilización del vehículo en la contabilidad de una sociedad que realiza multitud de obras, que como reconoce la Inspección están dirigidas por los gerentes de la empresa, es prueba suficiente, ya que la necesidad de visitar múltiples obras situadas normalmente en polígonos industriales, y aplicando la lógica humana nos ha de llevar a concluir que esos desplazamientos se realizan en vehículos privados y no andando o en transporte público. Tal y como han reconocido los trabajadores, y la Inspección ha dado por correcto, la dirección de las obras las realizan los gerentes. Si la Inspección considera que lo anterior es falso, por lo menos tendría que señalar cómo se realizan dichos desplazamientos, ya que si no la argumentación es incoherente. Se produce aquí una inversión de la carga de la prueba y ha de ser la Inspección la que demuestre el uso privativo del vehículo, cuando menos indicar cómo se realizan dichos desplazamientos.

La no deducibilidad de dichos gastos viene motivada por la resolución económico-administrativa en sus fundamentos de derecho 16 y 17, ratificando el criterio de la Inspección (se reproducen en parte):

"16.- Otro extremo regularizado fue el referido a los gastos de diversos automóviles Audi A-4, A-5 y A-6, que según Aíllaments 98, SL figuraban afectos a la actividad.

Como advierte la Audiencia Nacional en sentencia de 13.2.14 la adscripción de los elementos patrimoniales, su "afectación" a la "actividad social" con vocación duradera, es esencial para catalogar dichos elementos patrimoniales en el "inmovilizado material". De forma que, ni el tiempo de tenencia de dichos elementos cambia la naturaleza del bien o lo transforma en inmovilizado, ni propicia su conversión en dichos elementos. Por otra parte, la expresión legal no debe so?lo centrarse en la palabra "duradera", por virtud de la cual la mera permanencia o mantenimiento del bien favorecería su inclusión en la categoría de inmovilizado, sino también en los términos "servir" y "en la actividad de la sociedad", los cuales remiten a la idea de que el inmovilizado se integra con los bienes que se dedican a satisfacer los fines empresariales, a través de la actividad que en cada caso le sea propia. El PGC indica que la calificación de un elemento patrimonial lo es por su finalidad o destino, no por la condición del elemento en si? mismo considerado.

En definitiva, la calificación de un bien como integrante del inmovilizado depende del uso y de la afectación del mismo, que es una cuestión de hecho sujeta a la apreciación de este Tribunal en aplicación de las normas sobre valoración de la prueba (...).

17.- El obligado tributario tenía activados como elementos de transporte diversos automóviles, respecto de los que contabilizó y dedujo como gasto los de amortización, conservación, reparación e intereses de deudas con entidades de crédito. Solicitada por la inspección la acreditación de la afectación exclusiva de tales vehículos a la actividad, aportó el compareciente las fichas técnicas, salvo el de uno, modelo A-4, del que se manifestó que ya no pertenecía a la sociedad. Posteriormente, en relación con dos de los automóviles, aportó facturas de reparación para acreditar los kilómetros recorridos en 2010 y 2011.

Como señala la inspección, la deducción de las amortizaciones, carga financiera y reparaciones requiere una conexión y afectación a la actividad de la empresa, que tales gastos de los vehículos estén vinculados a la realización de la actividad de la sociedad, sin que el mero hecho de su contabilización pueda ser considerada prueba suficiente.

La falta de afectación a la actividad y la consiguiente falta de correlación de ingresos y gastos, lleva a que no proceda considerar como deducibles los gastos (amortización, reparaciones e intereses por leasing) que traen causa de dichos vehículos (...).

La concepción racional del gasto engarza perfectamente con el requisito de correlación del gasto con los ingresos. Resalta una doble perspectiva desde la que ha de ser contemplado el gasto: la existencia de una auténtica contraprestación y con verdadero beneficio o utilidad para la entidad. Es una doble perspectiva: positiva, que requiere, con carácter previo, constatar la existencia de una auténtico servicio y, a continuación, justificar que éste está directamente relacionado con la obtención del beneficio, y negativa, como contraria a donativo o liberalidad.

Por tanto, en aplicación del artículo 14.1 e) TRLIS, no puede ser deducibles unos gastos relativos a automóviles no afectos a la actividad de la empresa".

Ciertamente, las fichas técnicas de dos de esos vehículos (Audi A-5 y A-6) y las facturas de reparación para acreditar los kilómetros recorridos en 2010 y 2011 no son prueba suficiente de que los gastos generados (amortizaciones, carga financiera y reparaciones) están vinculados a la realización de la actividad de la empresa. Ante ese déficit probatorio sobre la utilización de los vehículos para el ejercicio de la actividad de la empresa, no se produce esa inversión de la carga de la prueba a la que se refiere la actora. Por facilidad y disponibilidad probatorias corresponde a la actora acreditar esa vinculación cuestionada por la Inspección desde la perspectiva de la falta de afectación a la actividad y su correlación con la obtención de ingresos de la actividad económica por razón de aquella insuficiencia de datos aportados por la recurrente sobre dicho particular extremo.

Procede así desestimar el recurso en este punto, por ajustada a derecho la regularización practicada en relación a los vehículos.

2. Beneficios y gastos de las naves industriales.

Sostiene la actora en su demanda que la amortización de la nave de Campllong en los ejercicios 2007 y 2008 es deducible, al haberse adquirido para su utilización en la actividad de la empresa. El hecho de finalmente se optara por realizar la actividad en otra nave, en modo alguno desvirtúa la intención de sujeto pasivo de utilizarla para su actividad. Por otro lado, el cálculo del beneficio fiscal obtenido por la venta de la nave de Campllong adquirida mediante contrato de arrendamiento financiero es incorrecto, ya que el Inspección no ha tenido en cuenta los coeficientes de corrección monetaria establecidos por el artículo 72 de la Ley 39/2010 (con cita de consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 10 de mayo de 2015, en los inmuebles adquiridos mediante arrendamiento financiero que formen parte del inmovilizado, a los efectos de aplicación de la corrección monetaria, la fecha de adquisición es del contrato de arrendamiento financiero y no la del ejercicio de la opción de compra, por lo que habría que aplicar al valor de adquisición un coeficiente de 1,0674 para calcular el beneficio).

Sobre la no deducibilidad de los gastos referidos, la resolución económico-administrativa ratifica el criterio de la Inspección en el fundamento de derecho 18:

" 18.- La inspección regulariza también determinados gastos en relación con dos naves industriales, actuación que, a criterio de este Tribunal se ajusta a derecho.

En efecto, por lo que se refiere a la nave industrial en Campllong, ni fue utilizada en el proceso productivo, ni se constató que hubiera sido arrendada, de forma que no es deducible la amortización, porque no se trató de un inmovilizado afecto a la actividad. En cuanto a la nave de Riudellots de la Selva, se compró en 2010, cuando aún estaba en construcción, por lo que la amortización sólo la admite la inspección a partir del momento en que estuvo condiciones de funcionamiento.

La actora no ha desvirtuado de ningún modo la conclusión a la que llega la inspección".

Acreditada la no utilización en el proceso productivo y no arrendamiento de la nave industrial de Campllong, y al no desvirtuarse por la actora que no se trata de un inmovilizado afecto a la actividad (aunque lo alega, no aporta prueba alguna sobre la alegada "intención" de utilizar la nave industrial para su actividad), no cabe sino concluir la corrección jurídica de la no deducibilidad de la amortización.

Y por lo que respecta al beneficio correspondiente a la venta de dicha nave, el acuerdo de liquidación específica que la regularización en lo concerniente a los gastos reflejados en la cuenta 6070 por importe de 318.600 euros (30 de diciembre de 2010, 9) no se corresponde con un gasto real, sino que obedece a la incorrecta contabilización de la venta de dicha nave (se declara como venta el importe total, como consta en la diligencia número 8), lo que se pretende corregir compensando el ingreso con dicha cantidad.

Procede la desestimación del recurso en dichos particulares extremos.

Octavo. *Sobre las sanciones tributarias resultantes y el principio de culpabilidad.*

Rechazados los motivos impugnatorios de la liquidación tributaria impugnada, procede el examen de los últimos motivos del recurso concernientes a la " Ausencia de responsabilidad por haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias" y " Falta de motivación en la imposición de la sanción", con reiteración de los expuestos en la reclamación económico-administrativa. Respecto del primero,

sostiene " dificultades interpretativas y discrepancia razonable en la interpretación", concretamente: " La deducibilidad de los gastos soportados en la adquisición de vehículos es una de las cuestiones que mayor problemática plantea a nivel fiscal, existiendo sentencias contradictorias. Por lo tanto en esta cuestión, no cabe hablar de normativa clara y voluntad defraudadora". " Tampoco se puede hablar de voluntad defraudadora en el tema relativo a la amortización de la nave, ya que el sujeto pasivo ha utilizado un criterio amparado por resoluciones del TEAC". " En la correcta utilización de la nave, en modo alguno puede hablarse de voluntad defraudadora, ya que como ha reconocido la Inspección, el sujeto pasivo declaró unos beneficios superiores a los que le correspondían. Por lo tanto, la contabilización incorrecta supone un perjuicio para el mismo". Y en relación al segundo motivo, relativo a la falta de motivación en el acuerdo de imposición de la sanción, significa que " la Dependencia de Inspección debería motivar cuáles son los requisitos de antijuridicidad, tipicidad y culpabilidad que ha apreciado en la conducta del obligado tributario. No es motivación suficiente señalar que se han apreciado unos requisitos en abstracto sin especificarlos de forma concreta. No puee calificar la actuación del sujeto pasivo como negligente y dolosa a la vez, ya que se trata de conductas muy diferentes. La normativa y la presunción de inocencia exigen un análisis concreto que permita encuadrar la conducta dentro del tipo correspondiente. Esta indefinición demuestra que no se ha producido una calificación correcta de la conducta supuestamente infractora".

No cabe duda alguna de que los actos administrativos de la naturaleza del aquí recurrido, sancionadores, que expresan el ejercicio de una potestad administrativa reglada y no discrecional, aún mediante la utilización de conceptos jurídicos indeterminados que no significa indeterminables, necesariamente han de ser motivados con suficiencia y sin que sean bastante para ello meras referencias genéricas o estereotipadas a las disposiciones generales aplicables sin atención a las circunstancias concretas del caso de que se trate. Ello, por cuanto que es jurisprudencia reiterada la de que la motivación de los actos administrativos es precisamente la que permite comprobar en cada caso que la actuación de la Administración Pública sirve con objetividad a los intereses generales (artículo 103.1 de la Constitución española) y se adecua al cumplimiento de los fines que la señala el ordenamiento jurídico. En supuestos como el de autos, ha de examinarse si tanto la resultancia fáctica del caso concreto como los fundamentos jurídicos del acto administrativo sancionador impugnado en lo concerniente a los llamados elementos objetivo y subjetivo aparecen expresados suficientemente en la resolución sancionadora, especialmente en el supuesto de autos este último, la culpabilidad, que por centrar la controversia se trata seguidamente.

Sentado lo anterior, parte esta resolución de constatar la importancia capital que, sin duda, tiene en materia sancionadora administrativa o tributaria en el marco del Estado social y democrático de derecho que proclama el artículo 1 de la Constitución, la debida efectividad del principio de tipicidad en materia sancionadora administrativa o tributaria, cuya exigencia ciertamente deriva de nuestro ordenamiento administrativo sancionador, también en materia tributaria, como manifestación esta de las garantías formal y material que se contienen en el principio constitucional de legalidad sancionadora ex artículo 25.1 de la Constitución, y que antes recogía el artículo 129 de la ya derogada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, aplicable al presente caso supletoriamente por razones temporales (y hoy el artículo 27 de la Ley 40/2015), así como en este específico orden tributario el artículo 178 de la Ley 58/2003, General Tributaria, atendido el contenido implícito del mencionado precepto constitucional (artículo 25.1 de la Constitución), pese a su notable laconismo (sentencia del Tribunal Constitucional número 34/1996, de 11 de marzo), en el que se ha destacado la denominada garantía material del principio de legalidad (entre otras, y ya desde la sentencia del Tribunal Constitucional 42/1987, de 7 de abril, las sentencias del Tribunal Constitucional 3, 11, 12, 100 y 101/1988, de 8 de junio, 161, 200 y 219/1989, de 21 de diciembre, 61/1990, de 29 de marzo, 207/1990, de 17 de diciembre, 120 y 212/1996, 133/1999, de 14 de julio, 142/1999, de 22 de julio, y 60 y 276/2000, de 16 de noviembre), que se identifica con el tradicional principio de tipicidad de las faltas y sanciones administrativas y que exige una determinación normativa previa y cierta de la concreta conducta o conductas que por acción u omisión se estimen constitutivas de una falta o de un ilícito administrativo, con prohibición de cualquier interpretación analógica o extensiva in malam partem (sentencia del Tribunal Constitucional 125/2001, de 4 de junio, con cita de las sentencias del Tribunal Constitucional 81/1995, de 5 de junio, 34/1996, de 11 de marzo, 64/2001, de 17 de marzo, y 113/2002, de 9 de mayo), siendo asimismo doctrina jurisprudencial ya bien consolidada la que enseña que en el ejercicio de su potestad administrativa sancionadora la administración sancionadora actuante no responde, propiamente, al ejercicio de una potestad administrativa de esencia o de tendencia discrecional sino predominantemente reglada para la aplicación a cada caso concreto del marco normativo sancionador preestablecido con carácter general en el ordenamiento jurídico sancionador aplicable, lo

que comporta, ya de entrada, la exigencia de la necesaria adecuación y rigor en la calificación de los hechos imputados y en su incardinación puntual y adecuada subsunción en el tipo infractor legalmente definido para su corrección, de tal forma que lo contrario, ciertamente, resultaría determinante de violación del derecho fundamental subjetivo antes ya apuntado y a todos reconocido por el vigente texto constitucional ex artículo 25.1 de la Constitución (sentencias del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre, y 3/1988, de 21 de enero), que por ser susceptible de amparo constitucional haría incurrir a una eventual actuación administrativa sancionadora infractora del mismo en el vicio de nulidad de pleno derecho antes previsto por el artículo 62.1. a) de la repetida Ley 30/1992 , aplicable al caso por razones temporales (hoy artículo 47.1. a) de la Ley 39/2015).

Y, a su vez, por lo que aquí más interesa, debe partir asimismo esta resolución del principio de culpabilidad o de responsabilidad en materia sancionadora administrativa, que ciertamente descarta por completo cualquier eventual pretensión administrativa de deducir responsabilidad sancionadora meramente objetiva o sin culpa (así, sentencias del Tribunal Constitucional 15/1999, de 4 de julio, 76/1990, de 26 de abril, y 246/1991, de 19 de diciembre) y exige siempre, por el contrario, que la acción u omisión calificadas como infracción o ilícito administrativo sea en todo caso imputable a su autor a título de dolo o imprudencia, de negligencia o ignorancia inexcusable, aun a título de simple inobservancia, en los términos ya recogidos a la fecha relevante por los artículos 178, 179 y 183.1 de la Ley 58/2003 y, a su vez, aun con expreso carácter subsidiario en este particular ámbito del ordenamiento tributario, por el artículo 130 de la hoy ya derogada Ley 30/1992, de 28 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y procedimiento administrativo común, aplicable al caso enjuiciado *ratione temporis* a la vista de la fecha de la infracción sancionada (hoy artículo 28 de la vigente Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público), conforme a lo establecido por la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, la disposición adicional primera, apartado 2. a), de la Ley 39/2015 y los artículos 7.2 y 97 de la Ley 58/2003.

Por lo que siempre resulta exigible a la administración sancionadora actuante una suficiente prueba de cargo capaz de destruir por sí misma la presunción constitucional de inocencia inicial que, sin duda, protege a todo inculpado en un procedimiento administrativo sancionador, también en materia tributaria, a tenor del artículo 137.1 de la citada Ley 30/1992, por derivación directa del principio-derecho fundamental subjetivo a la presunción constitucional de inocencia, que reconoce a todos el artículo 24.2 de la Constitución española y que, como es sabido, resulta aplicable no sólo en el ámbito del derecho penal sino también en el derecho administrativo sancionador (desde las tempranas sentencias del Tribunal Constitucional de 30 de enero y 18/1981, de 8 de junio, seguidas entre otras muchas más por las sentencias del Tribunal Constitucional 212/1990 y 246/1991), dada la común naturaleza punitiva de ambos ordenamientos penal y administrativo sancionador (sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 8 de octubre de 1976, caso Engel , y de 21 de febrero de 1984, caso Öztüz). Sin que, por ello, el principio o presunción legal de legitimidad o de validez y eficacia de los actos administrativos antes ínsito en los artículos 56 y 57.1 de la repetida Ley 30/1992 (hoy en los artículos 58 y ss. de la Ley 39/2015), y con respecto a los actos sancionadores en el artículo 138.3 de la repetida Ley 30/1992, tenga otra consecuencia jurídica más que la de invertir per se la carga impugnatoria del acto dictado con objeto de destruir así dicha presunción legal *iuris tantum*, lo que ciertamente corresponde en nuestro sistema jurídico administrativo al inculpado, pero sin que ello traslade también al mismo, impropriamente y de rondón, la carga de la prueba de su inocencia o de la no comisión de los hechos infractores imputados, carga probatoria esta de la acusación que corresponde siempre levantar a la propia administración sancionadora actuante, so pena de exigir de lo contrario al inculpado auténtica *probatio diabolica* de inocencia por hechos negativos, exigencia terminantemente prohibida por nuestro sistema jurídico, según tiene reconocido desde su más temprana jurisprudencia la doctrina constitucional antes citada por la necesaria aplicación analógica, aunque matizada, también en el ámbito sancionador administrativo de los mismos principios inspiradores del derecho penal por la coincidente naturaleza punitiva de ambos derechos -penal y administrativo sancionador-, al ser ambos manifestación del mismo *ius puniendi* estatal.

Culpabilidad que, como es sabido, debe aparecer ya suficientemente fundada y motivada en el propio acuerdo o resolución administrativa sancionadora, lo que no queda acreditado con la mera remisión a la conducta infractora tipificada por la norma tributaria aplicable o la mera reproducción de fórmulas estereotipadas para justificar la culpabilidad del sujeto infractor y cuyo eventual defecto no puede ser tampoco subsanado a posteriori ni por la resolución económico-administrativa ni por la resolución de este orden jurisdiccional, conforme una ya consolidada jurisprudencia contencioso-administrativa (entre otras muchas, sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de 23 y 30 de septiembre de 2010 -recursos 6163 y 6428/2005-, de 10 de diciembre de 2012 -recursos

563/2010 y 4320/2011-, de 20 de diciembre de 2013 - recurso 1537/2010-, de 28 de abril de 2014 - recurso 1994/2012-, de 28 de abril y 4 de julio de 2016 -recursos 894 y 982/2015-, de 19 de enero de 2016 - recurso 2966/2014- o, por más reciente, sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de 20 de abril de 2017 -recurso 1172/2016; Roj: STS 1601/2017-).

Sobre la distinción de la prueba para liquidar y para sancionar, puede verse por ejemplo nuestra sentencia número 898/2009, de 21 de septiembre, dictada en el recurso contencioso- administrativo número 135/2006, que expresa en su fundamento de derecho sexto (se reproduce en parte):

"SEXTO: Se impugnan también las sanciones impuestas a la recurrente como consecuencia de la anterior regularización. Como hemos destacado en numerosas sentencias e indicara ya la STC 76/1990, de 26 de abril, "Toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa, requiere a la par certeza de los hechos imputados, obtenida mediante pruebas de cargo, y certeza del juicio de culpabilidad sobre esos mismos hechos, de manera que el art. 24.2 de la Constitución rechaza tanto la responsabilidad presunta y objetiva como la inversión de la carga de prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción" - Fundamento 8.B)-.

En cuanto a la certeza de los hechos, que ha de ser obtenida mediante pruebas de cargo y que excluye la inversión de la carga de la prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción.

La infracción tributaria no sólo exige tipicidad (acción u omisión tipificada y sancionada en la ley: arts. 77.1 LGT 230/1963 y 183.1 LGT 58/2003), y certeza en los hechos subsumidos en ella, sino también la concurrencia, en todo caso, de la indispensable culpabilidad ("las infracciones tributarias son sancionable incluso a título de simple negligencia": art. 77.1 LGT 230/1963 e interpretación del mismo por el FJ 4 de la citada STC 76/1990, de 26 de abril : "no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente"; y art. 183.1 LGT 58/2003 : "acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia"). Esta LGT 58/2003, como dice su Exposición de Motivos, pretende "potenciar el aspecto subjetivo de la conducta de los obligados".

Habrà de concurrir, pues, una conducta dolosa o negligente, ya sea negligencia grave o leve o simple. Y no existe negligencia, ni por tanto infracción, "cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias" [arts. 77.4.d) LGT 230/1963 y 179.2.d) LGT 58/2003]. En el primero de tales preceptos se añadía que: "En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma"; mientras que en el segundo se reitera que: "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".

En estos casos de interpretación razonable de la norma, es imprescindible, además, "una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tal como proclama la STC 164/2005, de 20 de junio de 2005, Razonamiento Jurídico 6 , in fine: "Cabe apreciar la vulneración constitucional alegada en la demanda de amparo cuando, como aquí ocurre, se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. En efecto, no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere". (...).

Mejor suerte ha de correr el recurso en cuanto a las sanciones derivadas de la de la mayor base la obtención de rentas no declaradas por deudas inexistentes.

En cuanto a la certeza de los hechos, que ha de ser obtenida mediante pruebas de cargo y que excluye la inversión de la carga de la prueba en relación con el presuntos fáctico de la sanción, hemos ido precisando las

diferencias entre la prueba para liquidar y la prueba para sancionar, tal como detalladamente hemos expuesto en nuestra sentencia núm. 36/2008, de 17 de enero de 2008, en la que hemos concluido que el principio de presunción de inocencia (art. 24.2 de la Constitución ha de conllevar la imposibilidad de imponer sanciones tributarias respecto de un hecho no probado, sobre el que en definitiva existe una incertidumbre probatoria, tal como recogía el art. 33 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, según el cual la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias corresponde a la Administración tributaria que las sanciona, tratándose de una aplicación más de aquel principio de presunción de inocencia, en cuya virtud la falta de éxito por el contribuyente en la prueba de las circunstancias que posibilitan su pretensión no puede conllevar sin más entender probado que, en efecto, tales circunstancias no concurren.

Le bastará a la Administración tributaria, para llevar a cabo la correspondiente regularización y girar la liquidación por cuota e intereses, la consideración de que el contribuyente no ha logrado demostrar el hecho normalmente constitutivo de su derecho (que en la citada sentencia núm. 36/2008 era la afectación a la actividad de unos gastos para su deducción en el impuesto que grava las rentas de las personas físicas o los beneficios de las entidades jurídicas o para la deducción del IVA soportado por ellos; y que aquí es el destino previsto del inmueble transmitido a efectos del diferimiento de la tributación). Por el contrario, para poder ejercerse la potestad sancionadora, será necesario que, además de tal consideración, recaiga o no la conformidad sobre ella, lleve a cabo tal Administración tributaria las comprobaciones pertinentes que acrediten como ciertos los hechos controvertidos (en la citada sentencia núm. 36/2008, que los gastos quedaron afectados a otras finalidades diferentes; aquí que el destino previsto del inmueble era su comercialización mediante venta). Ha de recordarse se tal acreditación puede ser obtenida mediante la prueba indiciaria, y así ha sido entendido por el Tribunal Constitucional entre otras sentencias en la de 1 de octubre de 1978 ó 26 de mayo de 1999, doctrina que es recogida sin paliativos, asimismo, por el Tribunal Supremo en sentencias, entre otras, de 23 de enero y de 25 de febrero de 1998.

Según lo expresado anteriormente, existe en el presente caso una insuficiencia probatoria que conlleva estimar como incierta la existencia del pasivo controvertido, cuya certeza, dadas las circunstancias señaladas, correspondía acreditar a la recurrente (arts. 114 de la Ley General Tributaria aplicable al caso y 217.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil), por lo que entendemos ajustada la apreciación de la presunción legal de renta no declarada y hemos de desestimar el presente recurso en lo que se refiere a la liquidación practicada, al permanecer incierto el hecho que fundamenta la pretensión y que correspondía probar a la recurrente (art. 217.1 de la misma Ley de Enjuiciamiento Civil).

Sin embargo, tal insuficiente justificación de la realidad de las deudas no puede ser equiparada a una certeza sobre la realización de la conducta típica descrita en los preceptos sancionadores aplicados, pues si bien los indicios reunidos por la Inspección desvirtúan suficientemente la justificación de las alegadas deudas, no alcanzan la entidad bastante para considerar fuera de toda duda la existencia de una conducta intencional o culposamente elusiva".

En la posterior sentencia número 895/2013, de 19 de septiembre de 2013, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 768/2010, dijimos a través de sus fundamentos de derecho tercero (se reproduce en parte) y cuarto:

"TERCERO.- (...) En cuanto al fondo del asunto resulta, pues, que la Administración cuestionó seriamente la realidad de la prestación de los servicios facturados, sin que la recurrente haya alcanzado a desvirtuar lo razonable de tal posicionamiento, porque en definitiva nos encontramos ante declaraciones contradictorias, la inadecuación entre el importe factura y la estructura empresarial del Sr. Oscar se sustenta en la declaración de su representante, sin que en las contradictorias declaraciones posteriores del propio interesado se haga referencia a la capacidad empresarial con que contaba.

En la propia demanda se expresa que "son absolutamente cuestionables la veracidad de dichas manifestaciones" que es una cosa distinta a negar de plano su veracidad presentando pruebas objetivas de ello.

Por tanto, y según lo dicho antes, hubiera correspondido a la recurrente acreditar la realidad de los trabajos facturados, más allá de las facturas y la contabilidad, lo que tratándose del montaje de circuitos electrónicos para paneles, y verificación de los mismos, y por tan considerable importe, no se evidencia como una prueba inalcanzable.

Por otra parte la normativa tributaria solo prevé la intervención en el procedimiento de los obligados tributarios, y en cuanto a la prueba se remite a la L.E.C. en lo que se refiere a medios y valoración, no procedimiento, de lo que resulta que no es preceptiva la intervención de todos aquellos contribuyentes que en alguna medida pudieran verse afectados por las actuaciones, lo cual es lógico considerando la imposibilidad de ello en una considerable cantidad de casos.

En último término, la recurrente podría haber citado en este proceso a las personas que considerara oportunas para formular las preguntas y repreguntas que entendiera necesarias para su defensa, por lo que no cabe apreciar indefensión.

CUARTO.- La sanción ha de ser anulada pues la insuficiente justificación de la realidad de los servicios, si bien sustenta el acuerdo de liquidación, no puede ser equiparada a una certeza sobre la realización de la conducta típica apreciada que alcance la entidad bastante para considerar fuera de toda duda la existencia de una conducta intencional o culposamente elusiva".

Ya se ha reproducido más arriba (fundamento de derecho primero sobre el objeto del recurso), la motivación sobre la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad contenida en el acuerdo de imposición de las sanciones.

Y en la resolución económico-administrativa se razona sobre la culpabilidad en el fundamento de derecho 19 como sigue (se reproduce en parte):

"19.- Aplicando los criterios sucintamente expuestos al presente caso, respecto de las conductas que fundamentan las causas de regularización, a nuestro juicio, concurre, en diversos grados, el elemento subjetivo de culpabilidad necesario para apreciar la comisión de las infracciones sancionadas, concurrencia que se encuentra específica y detalladamente motivada en el acuerdo sancionador. En particular, respecto de la operativa simulatoria, la concurrencia del elemento subjetivo en la referida conducta de la recurrente a juicio de este Tribunal se encuentra completamente acreditada, debiendo considerarse su conducta intencional en tanto tenía conocimiento de la operativa de emisión y recepción de facturas falsas y falseadas (en cuanto a la verdadera empresaria) en orden a los efectos conseguidos. Las cantidades contabilizadas (sobre la base de las facturas aportadas) eran superiores a las efectivamente acreditadas, acreditación que ha obtenido la inspección de las transferencias bancarias. Es decir, estamos frente a facturas que falsean el importe de los servicios, al ser los comprobados, como se ha dicho, inferiores a los recogidos en esas facturas.

La conducta de la interesada en la comisión del tipo objetivo ha sido activa, con conocimiento y voluntad de utilizar unos supuestos industriales para minorar la deuda tributaria, por lo cual la presunción de buena fe ha quedado destruida por las pruebas e indicios aportados por la inspección, sin que pueda hablarse de la concurrencia de interpretación razonable alguna de la norma fiscal en conductas como la enjuiciada. Así, son mínimas las necesidades de motivación del elemento subjetivo de culpabilidad en conductas como la enjuiciada basadas en la simulación, por resultar de las mismas naturalmente, ya que "lo cierto es que, una vez que hemos llegado a la conclusión de que ha existido simulación y, por lo tanto, realizado una serie de operaciones con el fin de eludir sus responsabilidades fiscales, es inevitable concluir que su conducta fue culpable y voluntaria" (SAN 22.1.2014, recurso nº 3680/2012) y "aceptado el hecho de la simulación, en la que necesariamente intervino el demandante... difícilmente podemos eludir el dolo (Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 2 Octubre 2009, rec. 1139/2004; Sentencia de 7 Julio 2011, rec. 260/2008; Sentencia de 14 Marzo 2013, rec. 1528/2012), puesto que de todos los datos que ha examinado la Inspección se desprende que la finalidad de los negocios jurídicos articulados tenía por objeto procurar un importante ahorro fiscal mediante estas artificiosas operaciones..." (SAN 24.10.2014, recurso nº 459/2011).

En cuanto a los gastos referidos a los automóviles, traen causa de la utilización de vehículos cuya afectación a la actividad económica no sólo no se ha probado sino que tampoco es verosímil, por lo que no tienen el carácter de deducibles. Además, se dedujeron improcedentemente amortizaciones en relación con activos respecto a los que no se ha iniciado la puesta en funcionamiento, así como la incorrecta contabilización del resultado obtenido en la enajenación de una nave y, respecto a la adquisición de otra, de la no deducibilidad de determinados gastos ya que no se corresponden con la realidad de la operación de compra. Es decir, estamos en presencia de gastos que no tienen el carácter de deducibles a efectos de determinar el resultado contable de la sociedad. Dicha conducta se entiende negligente, pues el obligado tributario conoce sus obligaciones fiscales, prueba de ello es la presentación de las correspondientes liquidaciones en cada ejercicio y, sin embargo, no se ajusta a lo que la normativa establece, pues aplica para minorar el resultado contables gastos en relación con

bienes cuya afectación no acredita, con bienes cuya puesta en funcionamiento no se ha producido o contabiliza de forma incorrecta la venta y adquisición de activos de la empresa. Es decir, incumple las normas que regulan la deducibilidad de dichos gastos.

Por todo lo expuesto, a criterio de este Tribunal, las sanciones impuestas resultan plenamente ajustadas a derecho".

Bien, como se ha expuesto esta Sala y Sección ha recogido en numerosas sentencias, en palabras del Tribunal Constitucional (sentencia número 76/1990, de 26 de abril) que " Toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa, requiere a la par certeza de los hechos imputados, obtenida mediante pruebas de cargo, y certeza del juicio de culpabilidad sobre esos mismos hechos, de manera que el art. 24.2 de la Constitución rechaza tanto la responsabilidad presunta y objetiva como la inversión de la carga de prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción". Asimismo, ha reiterado las diferencias entre la prueba para liquidar y la prueba para sancionar, y que no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración o en la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda tributaria o en la mera condición del sujeto para deducir sin más que debía conocer cuando pudiera existir más que una duda razonable o una complejidad interpretativa. De igual modo, este Tribunal ha destacado en numerosas sentencias que existen distintas normas acerca del reparto de la carga de la prueba en el procedimiento sancionador y en los de aplicación de los tributos, que pueden conducir, en ocasiones, a que la prueba acopiada pueda ser suficiente para liquidar la deuda tributaria, pero insuficiente para sancionar, habiendo excluido la posibilidad de automatizar o identificar la obligación tributaria con la sanción tributaria.

Y esto es lo que ocurre en el caso examinado si bien exclusivamente en relación exclusivamente a los gastos referidos a los automóviles y las naves industriales, que no respecto de la simulación, pues si bien en relación a los primeros procede regularizar la situación del obligado tributario, cuando no cumple con la carga de probar el supuesto de hecho de la norma que invoca a su favor, sin embargo, el principio de presunción de inocencia impide sancionar porque el obligado tributario hubiera debido probar unos hechos, pues dicha presunción impone que la condena sea precedida por una suficiente actividad probatoria de cargo. En definitiva, la insuficiente justificación de la deducibilidad de los gastos controvertidos que sustenta el acuerdo de liquidación no puede ser equiparada en este caso particular a una certeza sobre la realización de la conducta típica apreciada (artículos 191 de la Ley 58/2003) que alcance la entidad bastante para considerar fuera de toda duda la existencia de una conducta intencional o culposamente elusiva. Ni que decirse tiene que viene acreditada y motivada en autos la culpabilidad en lo concerniente a la simulación y la utilización de medios fraudulentos.

Consecuentemente, procede anular las sanciones impugnadas en aquella parte de las mismas relativas a dejar de ingresar la parte de la deuda tributaria en lo concerniente a la gastos por vehículos y naves industriales cuestionadas por la actora, confirmándolas en lo concerniente a la simulación y la utilización de medios fraudulentos, lo que tiene incidencia en la fijación de la base de la sanción de los ejercicios afectados.

Por todo ello, en definitiva, procede estimar parcialmente el recurso aquí interpuesto, tan sólo en cuanto se refiere a la valoración por la resolución económico-administrativa aquí recurrida de la responsabilidad sancionadora de la contribuyente aquí recurrente, por relación a la imposición de las sanciones tributarias resultantes de las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010, al resultar las mismas parcialmente disconformes a derecho por las razones expuestas (esto es, dejar de ingresar la parte de la deuda tributaria en lo concerniente exclusivamente a los gastos por vehículos y naves industriales cuestionadas por la actora), con la consiguiente anulación parcial de la resolución económico-administrativa recurrida en lo que a tales extremos se refiere, así como de anulación parcial de la sanción tributaria de la que aquélla trae parcialmente causa, a tenor de lo dispuesto en el orden procesal por los artículos 68.1. b), 70.2 y 71.1. a) de la Ley 29/1998 , reguladora de esta jurisdicción, y con desestimación del recurso interpuesto en lo demás.

Noveno. *Sobre las costas procesales.*

Conforme a los artículos 68.2 y 139.1 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, modificado este último por la Ley 37/2011, en los supuestos de estimación parcial de pretensiones cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes, si las hubiere, por mitad, salvo que el órgano judicial, razonándolo debidamente, acuerde su imposición total, parcial o hasta una cifra máxima a una sola de ellas por concurrir circunstancias especiales, por lo que, atendido el sentido parcialmente estimatorio del fallo que sigue, y no

concurriendo tampoco en este caso mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no se justifica aquí un especial pronunciamiento de condena en las costas procesales.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, y resolviendo dentro del límite de las pretensiones procesales deducidas por las partes en sus respectivas demanda y contestación a la demanda, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

FALLAMOS

Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo número 294/2017 interpuesto por la representación procesal de Aïllaments-98, S.L., contra los actos administrativos objeto de este proceso más arriba identificados, sólo en cuanto se refieren a la imposición de las sanciones tributarias resultantes por la comisión de las infracciones tributarias imputadas, al resultar éstas parcialmente disconformes a derecho por los fundamentos que se desprenden de esta resolución, y, consecuentemente, anular en parte la resolución económico-administrativa recurrida en dicho sólo extremo, así como también en parte la actuación sancionadora tributaria de la que aquélla trae parcialmente causa, con desestimación del recurso interpuesto en todo lo demás, en particular las sanciones respecto de la simulación, y a las liquidaciones tributarias recurridas, que se confirman al no resultar las mismas disconformes a derecho. Sin imposición de costas.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el artículo 89.1 de dicha Ley 29/1998. Y adviértase que en el Boletín Oficial del Estado número 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Luego que gane firmeza la presente, líbrese certificación de la misma y remítase, juntamente con el respectivo expediente administrativo, al órgano demandado, quien deberá llevar aquélla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por esta sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el magistrado ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

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.