

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

Referencia: NFJ087591

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA***Sentencia 1197/2022, de 30 de marzo de 2022**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 3495/2020***SUMARIO:**

**Aplicación e interpretación de las normas. Simulación absoluta.** *Cesión de derechos de autor sin contraprestación. En el presente caso, la Administración declaró la simulación absoluta del contrato de cesión de derechos de autor no lucrativa efectuada por la persona física a una entidad, de la que es administrador solidario y socio mayoritario, la que posteriormente los cede a unas editoriales a cambio de un precio, pues considera que la cesión gratuita de los derechos de autor que realizada carece de lógica en el ámbito empresarial y profesional. Quedó acreditado que los únicos partícipes de la entidad interpuesta es el autor y su cónyuge, quienes son también los autorizados en las cuentas bancarias de la sociedad. Según la Agencia Tributaria, esta operación provocó que la cesión de derechos de autor a las editoriales tributaria tributase en sede de la sociedad que provoca minorar su tributación debido al tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre Sociedades que es menor que el del IRPF. Quedó acreditado que la entidad no destinó medios materiales ni humanos en la gestión de los derechos de autor, ni dispone de ningún local afecto a la actividad, pues la gestión se realizaba desde el despacho de abogados en el que el autor es socio. A juicio de la Sala, la Administración demostró con suficientes indicios la simulación en la cesión de los derechos de autor. No es cierto que la Inspección se haya fundado exclusivamente en la prueba testifical para concluir la simulación, pues el examen en conjunto de los indicios aportados lleva a la misma conclusión. La entidad no podía deducir los gastos de explotación y de amortización declarados por la falta de afectación a la actividad económica realizada por la obligada tributaria en los inmuebles amortizados. Si los inmuebles no están afectos a la actividad económica, no son deducibles los gastos y amortizaciones relacionados con los mismos. Se demostró que las dos trabajadoras de la entidad, desempeñaron sus puestos de trabajo en el despacho de abogados del autor. No se demostró que el inmueble ubicado en la costa brava haya sido utilizado como almacén, pues la descripción de la propiedad que se hace constar en la escritura pública de su adquisición, no se corresponde con las características propias de un inmueble destinado a almacén y oficina auxiliar, ya que se trata de una finca constituida por una parcela de 6.213 metros cuadrados de superficie, en la que se ubica una vivienda unifamiliar aislada con jardín y piscina, ni consta que ese inmueble hubiera sido destinado por la sociedad al arrendamiento. No se admite la deducibilidad de los gastos asociados al vehículo propiedad de la sociedad, pues no se considera afecto en exclusiva a la actividad de la obligada debido a los numerosos justificantes por repostaje de combustible acredita su uso en las cercanías de la Costa Brava. Hecho indicativo de la utilización para fines particulares de los socios y administradores de la sociedad.*

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 105, 108 y 191.

**PONENTE:***Doña Emilia Gimenez Yuste.*

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Don HECTOR GARCIA MORAGO

Don EMILIA GIMENEZ YUSTE

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO SALA TSJ 3495/2020 - RECURSO ORDINARIO 1410/2020 R

Partes: ALFERAL, S.L. C/ TEAR

Codemandado:

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 N° 1197**

Ilmos/as. Sres/as.:

**PRESIDENTE:**

**D<sup>a</sup>. MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ**

**MAGISTRADO/AS**

**D. HÉCTOR GARCÍA MORAGO**

**D.<sup>a</sup> EMILIA GIMENEZ YUSTE**

En la ciudad de Barcelona, a treinta de marzo de dos mil veintidos

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 recurso sala tsj 3495/2020 - recurso ordinario 1410/2020 R interpuesto por ALFERAL, S.L., representado por el/la Procurador/a D. ALVARO COTS DURAN, contra TEAR, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el/la Ilmo/a. Sr/a. Magistrado/a DOÑA EMILIA GIMÉNEZ YUSTE, quien expresa el parecer de la SALA.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Por el/la Procurador/a D. ALVARO COTS DURAN, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

#### **Segundo.**

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio 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, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

#### **Tercero.**

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

#### **Cuarto.**

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

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Objeto del recurso.

El presente recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de ALFERAL SL, tiene por objeto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de 11 de junio de 2020, que desestima la reclamación número 08/06475/2017 y estima en parte la reclamación número 08/06480/2017, anulando la sanción para que sea sustituida por otra en la que no se considere la existencia de ocultación, todo ello referido a los acuerdos de la AEAT, Dependencia Regional de Inspección, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2011 y 2012.

#### Segundo.

Regularización practicada.

La resolución impugnada trae causa de la regularización practicada en el marco del procedimiento inspector, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, años 2011 y 2012, eliminando determinados gastos que no cumplen los requisitos para ser deducibles para la determinación de la base imponible y dejando sin efecto los supuestos ingresos de la entidad por las operaciones de cesión de derechos de autor de su administrador solidario y socio mayoritario (D. Constancio) por darse simulación en la operación de adquisición de tales derechos por parte de la obligada tributaria procedentes de este administrador solidario. Asimismo se aumentaron determinados gastos de amortización, respecto a los declarados por la obligada tributaria.

La obligada tributaria declaró en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del año 2011 un total de 133.281,88 € de ingresos y en la autoliquidación del año 2012 un total de 863.146,45 € de ingresos, de los cuales 29.001,31 € en 2011 y 28.407,97 € en 2012 se deben a los ingresos obtenidos por la obligada por la cesión de derechos de autor de su administrador (D. Constancio), que este le había cedido gratuitamente y con carácter previo a la obligada tributaria.

La Inspección de los tributos entiende que en esta cesión gratuita de derechos de autor por parte del administrador solidario y socio mayoritario de la obligada tributaria a esta y la posterior venta de tales derechos de autor de esta a terceros (GRUPO ANAYA SA y EDITORIAL ARANZADI SAU) existe simulación, en los términos regulados en el artículo 16 de la LGT.

Junto con lo anterior se dictó acuerdo sancionador por la comisión de la infracción tributaria del artículo 191 LGT.

#### Tercero.

Posición de las partes.

i) La actora considera que no existe simulación y a tal efecto expone la estructura empresarial y actividad desplegada por la empresa, los medios personales y materiales. La AEAT confunde la sede social, sita en el PASEO000 número 67 de Sant Cugat del Vallès, con el domicilio personal de los administradores, que está en el número NUM000 del PASEO000. Asimismo existe otro inmueble, que es la sede secundaria y que se utiliza como almacén de libros, sito en carrer de Cruilles s/n de Begur.

Se presume que existe simulación con fundamento exclusivamente en las declaraciones de una ex empleada, testigo que debe ser tachado y declara inaudita parte, y en la circunstancia de que el almacén de Begur está dotado de más terreno y se ha habilitado un estanque como piscina.

Es inadmisibles negar la existencia del contrato de cesión de derechos de autor y la resolución se basa en elucubraciones. No se admite la deducción de los gastos del inmueble sito en PASEO000, porque se incurre en el error de confundir los dos números 67 y NUM000. Los del inmueble sito en Begur, con fundamento en las declaraciones de una testigo que debe ser tachada por su manifiesta enemistad con la empresa. Aporta Acta notarial de la también empleada D<sup>a</sup> Inocencia, que además ha sido ratificada ante este Tribunal.

Tampoco se admiten otros gastos de reparación y combustibles de vehículos y si bien podrá discutirse los del vehículo que no es propiedad de la empresa, no ocurre lo mismo con los vinculados al vehículo propiedad de ALFERAL.

En lo que se refiere a las sanciones, mantiene que carecen de motivación y además, procedería otorgar un plazo de pago al objeto de obtener la reducción del artículo 188.3 LGT.

ii) Por parte de la Administración se aduce en primer lugar la falta de legitimación de la actora para impugnar la sanción, en tanto el TEARC ha estimado en parte la reclamación. Añade que no se ha acreditado la voluntad de promover este proceso, por lo que concurre la causa de inadmisibilidad del artículo 69.1.b) LKRJCA, en relación con el artículo 45 de la propia Ley.

En cuanto al fondo, alega que la demandante se limita a negar los contundentes indicios que sustentan la regularización. Los indicios que ha recopilado la Inspección y que relaciona, no han sido desvirtuados y no son suficientes las alegaciones de la actora para desvirtuar las conclusiones a las que llega la Inspección.

#### **Cuarto.**

Sobre la falta de legitimación y la inadmisibilidad del recurso.

Por razones de orden procesal hemos de comenzarse por examinar los óbices procesales que opone la Administración del Estado.

En lo que se refiere a la falta de legitimación, con fundamento en que el TEARC ha anulado en parte la sanción impuesta, cabe poner de relieve que el TEARC anula la sanción para que sea sustituida por otra nueva en la que no se considere la existencia de ocultación, por lo que las pretensiones no han sido acogidas en su integridad. A su vez, el TEARC se pronuncia respecto a la sancionabilidad de la conducta, concluyendo la realización del tipo infractor y la concurrencia del elemento subjetivo. De lo que se concluye que es en este pleito donde han de debatirse los temas sobre los que ha decidido el TEARC, estando plenamente legitimada para impugnar la decisión la parte actora.

En cuanto al cumplimiento de los requisitos para recurrir las personas jurídicas, desde la Sentencia del Tribunal Supremo de 29-9-2003, en el caso de un poder otorgado por el Consejero de la compañía mercantil de Responsabilidad Limitada, se razona que la decisión del ejercicio de la acción judicial no está decisión reservada "ex lege" a la competencia de la Junta General ( artículo 44 LSRL), a lo que hemos de añadir que la parte ha acompañado certificado acreditativo de la voluntad de recurrir.

En consecuencia, no se acoge la inadmisibilidad del recurso que opone la Administración.

#### **Quinto.**

Sobre la simulación.

El artículo 16 de la Ley General Tributaria dispone que en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados.

Pues bien, la simulación supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia de acto o de negocio jurídico. Esta simulación puede alcanzar a cualquiera de los elementos del negocio o del contrato; en nuestro ordenamiento, por tanto, tratándose del contrato, puede afectar a los sujetos, al objeto y a la causa ( art. 1261 CC). La existencia real de las operaciones si bien impide hablar de simulación absoluta no impide la calificación de la operación como simulación relativa cuando tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso. ( Sentencia del Tribunal Supremo 27-11-2015, rec. 3346/2014).

En definitiva, los contratos simulados fingen un negocio jurídico inexistente (simulación absoluta) o encubren otro distinto (simulación relativa).

La simulación se suele explicar como la discordancia consciente y querida por las partes entre la voluntad interna y la voluntad declarada. Cuando las partes se ponen de acuerdo para presentar a terceros un negocio que nunca quisieron se habla de simulación absoluta y si encubren un negocio distinto al realmente querido de simulación relativa. Es negocio simulado, según la más reconocida opinión de los civilistas, aquel que contiene una declaración de voluntad no real, emitida conscientemente y con acuerdo de las partes para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio que no existe o que es distinto del verdaderamente realizado.

Esta Sala ha dicho reiteradamente que:

-- La "causa simulandi" debe acreditarla la Administración, que es quien invoca la simulación, si bien ésta no se caracteriza por su evidencia, pues se mueve en el ámbito de la intención de las partes, por lo que generalmente habrá que acudir a los indicios y a las presunciones para llegar a la convicción de que se ha producido una simulación.

-- La presunción es una prueba por indicios en la que el criterio humano, al igual que ocurre en el campo de las presunciones legales, parte de un hecho conocido para llegar a demostrar el desconocido, exigiendo una actividad intelectual que demuestre el enlace preciso y directo existente entre ambos. Y ha de aplicarse con especial cuidado y escrupulosidad, especialmente cuando trate de acreditarse a través de presunciones, por vía de deducción, el hecho imponible, base y origen de la relación jurídico-tributaria. En este sentido, tales presunciones han de reunir los siguientes requisitos: a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída, que permita considerar esta en un orden lógico como extremadamente probable; b) Precisión, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse; y c) Concordancia, entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión.

-- Habida cuenta de que la simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, es obvio que la prueba de la simulación encierra una gran dificultad, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica y, por tanto, la prueba ha de basarse en presunciones que fundamenten la convicción de la existencia del negocio simulado. La propia jurisprudencia civil destaca las dificultades prácticas de la prueba directa y plena de la simulación por el natural empeño que ponen las partes en hacer desaparecer los vestigios de la misma y por aparentar que el contrato es cierto y efectivo reflejo de la realidad. Esto hace preciso acudir a la prueba indirecta de las presunciones, que consisten en una labor intelectual a través de la cual quien debe calificar su existencia, partiendo de un hecho conocido llega a dar con otro que no lo era, en este caso, la existencia de simulación. Esto supone la existencia de uno o varios hechos básicos completamente acreditados, y que entre éstos y la simulación exista un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, aun cuando quepa alguna duda acerca de su absoluta exactitud, ya que la presunción no es una fuente de certeza sino de probabilidad.

## Sexto.

Sobre los indicios que han llevado a la Inspección a considerar que existe simulación.

Los indicios por los que la Inspección de los tributos entiende que existe simulación en la cesión de derechos de autor efectuada por D. Constancio a la obligada tributaria y la posterior cesión de tales derechos por parte de esta a terceros son los siguientes:

- La cesión gratuita de los derechos de autor que realiza D. Constancio a la entidad ALFERAL SL, de la que es administrador solidario y socio mayoritario y la posterior cesión de tales derechos de autor, en los años 2011 y 2012 por parte de la obligada tributaria (ALFERAL SL) a terceros (GRUPO ANAYA SA y EDITORIAL ARANZADI SAU) a cambio de un precio, carece de lógica en el ámbito empresarial y profesional (en la medida en que la primera cesión es gratuita), y a juicio de la Inspección de los tributos ha tenido por objeto, teniendo en cuenta que los únicos partícipes en la entidad ALFERAL SL y los únicos autorizados en las cuentas bancarias de dicha sociedad son el propio D. Constancio y su cónyuge D<sup>a</sup>. Mariana, la búsqueda fraudulenta de un ahorro fiscal, evitando que tales rentas tributaran por IRPF en sede del Sr. Constancio como rendimientos suyos (que sería lo correcto a juicio de la Inspección pues ello reflejaría la verdadera naturaleza del negocio jurídico realizado que es la venta de derechos de autor que el Sr. Constancio realiza a las editoriales GRUPO ANAYA SA y EDITORIAL ARANZADI SAU), y tratando que tributasen en sede de la sociedad por el Impuesto sobre Sociedades los ingresos de la venta de tales derechos, logrando así minorar la tributación teniendo en cuenta que el tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre Sociedades es menor que el del IRPF.

- De los hechos puestos de manifiesto en las presentes actuaciones, se deduce que los medios materiales y humanos de los que dispone la obligada tributaria no han sido destinados en ninguna proporción a la supuesta gestión de los derechos de autor del Sr. Constancio.

La obligada tributaria, además de la actividad de gestión de derechos de autor ejercida por ella, según sus manifestaciones, desarrolla otras actividades: arrendamiento de inmuebles, servicios de traducción, de mediación y edición (anualmente edita la obra: ANUARIO DE DERECHO MARÍTIMO).

Respecto de los medios materiales de la sociedad, ha quedado constatado en las actuaciones de comprobación que la obligada tributaria no dispone de ningún local afecto a las diferentes actividades desarrolladas por ella.

La Inspección de los tributos ha constatado que la gestión de las actividades desarrolladas por la obligada tributaria se realiza desde un despacho de abogados ubicado en Paseo de Gracia, nº 92 de Barcelona: RAMOS Y ARROYO ABOGADOS SC. D. Constancio, además de socio mayoritario y administrador solidario de ALFERAL SL, es socio de RAMOS Y ARROYO ABOGADOS SC.

Por lo que respecta a los medios humanos de la sociedad, ha quedado probado en las actuaciones de la Inspección de los tributos que la obligada tributaria, durante los ejercicios objeto de comprobación únicamente ha contado con dos personas empleadas por cuenta ajena en los años objeto de comprobación y que las mismas no coincidieron en el tiempo prestando sus servicios laborales en la obligada tributaria.

Cabe recordar que D<sup>a</sup>. Inocencia, fue empleada de la obligada tributaria hasta el día 02/08/2011, pasando posteriormente a prestar sus servicios laborales en RAMOS Y ARROYO ABOGADOS SC, desde la fecha en que cesó como empleada de ALFERAL SL. Con posterioridad, el día 20/09/2011 la sociedad contrató a D<sup>a</sup>. Salvadora, quien en contestación a un requerimiento de obtención de información que le fue efectuado en el transcurso de las presentes actuaciones, manifestó a la Inspección que para el desempeño de su empleo acudía al despacho de abogados anteriormente citado (RAMOS Y ARROYO ABOGADOS SC) y que sus tareas consistían principalmente en ser la secretaria del Sr. Constancio, y también prestar servicios al resto de abogados del despacho, como secretaria.

Dadas las diferentes actividades desarrolladas por la obligada tributaria, el escaso personal contratado por ella, y las características de las obras elaboradas por el Sr. Constancio, no se aprecia que los medios humanos de

la sociedad ALFERAL SL, estuvieran destinados, ni siquiera en parte, a la gestión de obras cuyo autor es el Sr. Constancio.

El derecho de autor se define como el conjunto de derechos legítimos de una persona natural sobre su obra de naturaleza literaria, artística o científica, las personas jurídicas también pueden ser titulares de los derechos. La legislación establece que el autor pueda obtener unos beneficios por su trabajo intelectual y su aportación a la cultura en general, durante un tiempo limitado.

Los derechos de autor son: por un lado, los derechos morales, irrenunciables e inalienables, como el derecho de reconocimiento de autoría y el derecho de integridad de la obra, entre otros; por otra parte, los derechos económicos, transferibles y de duración limitada en el tiempo, básicamente los derechos de explotación.

- La función esencial en los contratos de edición y de cesión de derechos de autor de D. Constancio formalizados entre ALFERAL SL y las editoriales GRUPO ANAYA SA y EDITORIAL ARANZADI SAU la asume la persona física D. Constancio. La mayoría de los riesgos recaen sobre dicha persona física y los activos empleados son en esencia sus cualidades como profesional. En este sentido hay que reiterar que es él el que únicamente realiza las obras literarias cuya explotación cede a la sociedad.

Dado el prestigio de D. Constancio, en el ámbito del Derecho Mercantil, todos los contratos de edición suscritos por ALFERAL SL con las editoriales GRUPO ANAYA SA y EDITORIAL ARANZADI SAU se encuentran formalizados sobre la base de que es precisamente el Sr. Constancio el autor de las obras objeto de cesión. Cabe recordar que en el contrato de cesión de derechos, del que se transcribe parte en los Antecedentes de Hecho, las partes recogen: "IAM (siglas de Constancio) está interesado en celebrar un acuerdo de colaboración con ASL (siglas de ALFERAL SL) que le permita mantener su nombre en las publicaciones, tal y como exigen los propios títulos y las editoriales para las que desempeña esa labor, preferentemente la EDITORIAL TECNOS SA de Madrid y la propia ASL. (...)".

Es evidente por todos estos hechos que en la relación contractual existente entre ALFERAL SL y sus clientes, el riesgo principalmente es asumido por el socio mayoritario y administrador solidario de la misma, D. Constancio, ya que es este quien debe responder del buen fin de las relaciones contractuales de la entidad a través de sus servicios como autor.

En los contratos antedichos, que obran en el expediente se puede apreciar como los términos de la contratación, bien de manera directa, mediante la inclusión del nombre de D. Constancio, o bien de manera indirecta, refiriéndose a su condición de Autor o co-autor, se incluye la necesaria participación de dicha persona física, poniendo de manifiesto la verdadera causa y el objeto del contrato, que no es otro que contar con los servicios prestados por el Sr. Constancio en la elaboración de las obras en la que se usen sus derechos de autor.

Se trata por tanto de servicios de carácter profesional donde la función esencial la asumía el Sr. Constancio. Los terceros que han decidido contratar con la sociedad, durante los ejercicios objeto de comprobación, era porque sabían que el servicio lo iba a prestar el Sr. Constancio, especialista y profesional de gran reputación en materia de legislación mercantil.

El análisis de los hechos y los fundamentos de derecho expuestos permiten a los órganos de Inspección llegar a la conclusión de que la sociedad ALFERAL SL, es una sociedad utilizada por D. Constancio en el desarrollo de su actividad literaria, que este utiliza para la explotación de los derechos de autor que le son propios, limitándose la entidad obligada tributaria al cobro de las liquidaciones por la cesión de dichos derechos a terceros, simulando la cesión de los derechos de autor por parte de D. Constancio a ALFERAL SL (cesión que se realiza a título gratuito).

En conclusión, tanto desde el punto de vista puramente material, pues hay una falta de intercambio de prestaciones entre las supuestas partes firmantes del contrato de cesión de derechos de autor que el Sr. Constancio realiza a ALFERAL SL, como desde el punto de vista subjetivo del contrato, pues la entidad no dispone de medios materiales y humanos para la gestión adecuada de los derechos de autor, no existe razón económica que justifique la existencia de la sociedad, en cuanto a la gestión de los derechos de autor se refiere. En esta actividad ALFERAL SL es una entidad interpuesta que tiene como única finalidad, en lo que concierne a la operación sobre los derechos de autor, obtener una ilícita reducción de la carga fiscal que se deriva de los servicios prestados por la persona física a terceros relacionados con la cesión de derechos de autor. Esta reducción ilícita de la carga fiscal en conjunto de D. Constancio y ALFERAL SL, se consigue a través de diversas vías dentro de la imposición directa e indirecta, como son:

- La actividad realizada por la persona física es pagada a la sociedad interpuesta, evitando así la práctica de retenciones sobre los rendimientos de actividades económicas que se habrían de realizar si las editoriales contrataran directamente con D. Constancio.

- Reducción de la carga fiscal, al ser el tipo efectivo del Impuesto sobre Sociedades inferior al resultante del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

- Compensación en sede de la sociedad interpuesta de los ingresos derivados de la actividad de cesión de derechos de autor, con partidas de gasto no afectos en modo alguno al ejercicio de la actividad económica de la obligada tributaria y que corresponden con gasto o inversiones propias de su esfera particular de sus socios y administradores (los cónyuges D. Constancio y D<sup>a</sup>. Mariana).

Por todo ello la Inspección de los tributos concluye que existe un acuerdo simulatorio, es decir, que existe un acuerdo entre dos partes dotado de apariencia real pero que no existe realmente y cuya finalidad es el engaño a la Hacienda Pública. Este acuerdo simulatorio es el supuesto contrato suscrito por D. Constancio y ALFERAL SL, que implica la aplicación del artículo 16 de la LGT, anteriormente transcrito.

En todo caso la simulación que considera la Inspección que existe es la que concierne exclusivamente a la operación de cesión de los derechos de autor realizada por el D. Constancio a favor de la obligada tributaria (ALFERAL SL), de la que es socio mayoritario y administrador solidario, sin que esta consideración devenga en considerar que la sociedad como tal es inexistente o simulada en su totalidad o conjunto.

Por tanto, procede no computar como ingresos de la obligada tributaria en los años objeto de comprobación (2011 y 2012) el importe de las ventas de cesión de derechos de autor del Sr. Constancio que obtuvo la obligada de las editoriales GRUPO ANAYA SA y EDITORIAL ARANZADI SAU en dichos años (29.001,31 € en 2011 y 28.407,97 € en 2012, IVA excluido). Dichas cantidades se han de imputar como rentas a la persona física, D. Constancio, sujetas al IRPF.

## **Noveno.**

Sobre la existencia y prueba de la simulación en el caso examinado.

A la vista de lo anterior, y en el marco de la distribución de la carga probatoria, la Sala considera que Administración colma la carga de la prueba que le correspondía acreditar, para concluir la existencia de simulación en la cesión de los derechos de autor.

No es cierto que la Inspección se haya fundado exclusivamente en la prueba testifical para concluir la simulación, pues ya se ha visto en el fundamento anterior todos los indicios que llevan a la conclusión, que deben examinarse en su conjunto y no de forma individual.

De otro lado, en cuanto a la causa de la simulación, el propio acuerdo de liquidación pone de manifiesto la diferencia de tributación, entre la efectuada por el socio por medio de la sociedad interpuesta y la que procedería de imputar los rendimientos al socio: en lugar de que el socio tribute de forma inmediata, normalmente al tipo marginal que correspondería al importe de las rentas obtenidas por la percepción directa de los emolumentos de actividades profesionales, la hace su sociedad al tipo del Impuesto sobre Sociedades correspondiente, obviamente más bajo que el del IRPF cuando de cantidades elevadas se trata (sin perjuicio de la tributación que en el futuro se puede producir, cuando las rentas de la sociedad repercutan al socio). Existe, pues, un fenómeno de remansamiento de rentas.

Igualmente, se produce una minoración de la tributación mediante deducción en sede de la sociedad interpuesta de gastos no relacionados ni afectos en modo alguno, al ejercicio de actividades profesionales por parte del obligado tributario. Así por ejemplo, la deducción de partidas correspondientes a gastos o inversiones particulares del socio profesional, tales como inmuebles o embarcaciones de recreo, viajes en periodo vacacional, reformas de domicilios particulares, etc.

En definitiva, los hechos que recoge el acuerdo de liquidación y hemos resumido, evidencian que no estamos, como se pretende ante simples y débiles conjeturas que no puedan apoyar la presunción de simulación. A juicio de la Sala, los indicios constatados por la Inspección son múltiples, concordantes entre ellos y llevan a la conclusión de que efectivamente concurren los expresados requisitos de la prueba de presunciones, por lo que hemos de compartir con la Inspección y el TEARC que la prueba recopilada por la Inspección acredita que existe simulación en la interposición de la entidad ALFERAL, para la cesión de los derechos de autor.

## **Décimo.**

Sobre los ajustes practicados en relación con los gastos del inmueble sito en PASEO000, nº 67- NUM000, de San Cugat del Vallés.

En el acuerdo de liquidación se eliminan los gastos de explotación y de amortización declarados por la obligada tributaria como deducibles, que a juicio de la Inspección no cumplen los requisitos para tener tal consideración. Así en el acuerdo de liquidación se indica:

-Gastos de la entidad obligada tributaria comprobados por la Inspección de los tributos:

Existen una serie de indicios hallados durante la instrucción del procedimiento inspector que ponen de manifiesto la falta de afectación a la actividad económica realizada por la obligada tributaria de dicho inmueble. Los principales de estos indicios son los siguientes:

Inmueble ubicado en PASEO000, nº 67- NUM000, de San Cugat del Vallés, Barcelona, es propiedad de los dos administradores solidarios de la sociedad (D. Constancio y su cónyuge Dña. Mariana), con una cuota de participación respectiva del 50%.

En las correspondientes autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de los ejercicios 2011 y 2012, presentadas de forma individual por cada una de estas personas físicas, han declarado como su vivienda habitual el inmueble ubicado en PASEO000, nº 67- NUM000, de San Cugat del Vallés, Barcelona.

Durante los ejercicios 2011 y 2012, la sociedad ALFERAL SL, únicamente ha contado con dos empleadas por cuenta ajena, que no han coincidido en el tiempo. Los períodos de tiempo que estas dos personas han prestados servicios a la sociedad ALFERAL SL, de conformidad con los datos facilitados por la Tesorería General de la Seguridad Social, han sido los siguientes:

- D<sup>a</sup>. Inocencia ( NUM001), desde el 04/10/2001 hasta el 02/08/2011.
- D<sup>a</sup>. Salvadora ( NUM002), desde el 28/09/2011 hasta 10/10/2013.

Efectuado requerimiento de obtención de información a D<sup>a</sup>. Salvadora esta manifestó que para el desempeño de su puesto de trabajo acudía al despacho de abogados ubicado en el Edificio de la Pedrera de Barcelona (Paseo de Gracia 92, 2º 1ª, de Barcelona). Concretando, además que su horario de trabajo era de ocho horas diarias.

Por lo que respecta a la otra empleada de ALFERAL SL, D<sup>a</sup>. Inocencia, existe constancia, por la documentación aportada por la obligada tributaria durante la instrucción de las presentes actuaciones, que en correos electrónicos remitidos por ella (e-mail de fecha 09/05/2011), en el pie de firma de los mismos, consignaba literalmente los siguientes datos:

" Inocencia  
RAMOS Y ARROYO Abogados  
Paseo de Gracia 92  
08008 Barcelona  
Tel.: (+34) 93 487 11 12  
Fax: (+34) 93 487 35 62  
E-mail: rya@rya.es  
Web: <http://www.rya.es>"

existen facturas de suministros en las que aunque puede identificarse la dirección concreta del domicilio del correspondiente suministro, como datos identificativos del cliente, constan en ella los siguientes datos:

"ALFERAL SL  
PASEO DE GRACIA Nº 92 2º  
08008 BARCELONA"

La misma circunstancia se produce con los justificantes aportados por la obligada tributaria consistentes en recibos domiciliados en una entidad bancaria, acreditativos también de anotaciones contenidas en sus Libros Registro de facturas recibidas, en los que entre los datos identificativos del cliente consta como domicilio "Paseo de Gracia, 92, 2º".

Estos indicios hacen prueba, a juicio de la Inspección de los tributos, de que el inmueble ubicado en PASEO000, nº 67- NUM000, de San Cugat del Vallés, Barcelona, si bien ha sido declarado por la obligada tributaria como constitutivo de su domicilio social y fiscal, no se encuentra afecto a las actividades económicas desarrolladas por la obligada tributaria. Por lo tanto los gastos deducidos por la obligada tributaria en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los años 2011 y 2012 relacionados con dicho inmueble no cumplen los requisitos legalmente establecidos para ser deducibles.

## **Decimoprimer.**

Sobre la no deducibilidad de los gastos correspondientes al inmueble sito en PASEO000, nº 67- NUM000, de San Cugat del Vallés.

El discurso argumental de la actora se dirige a poner de relieve que la Inspección ha confundido el número del PASEO000 donde se ubica la sede social y el de la vivienda, que son respectivamente el 67 y el NUM000.

Pues bien, junto a los anteriores datos que llevan al ajuste practicado, del expediente administrativo resulta que el domicilio de la entidad es, según el artículo 2 de los Estatutos, el sito en PASEO000 NUM000 de Sant Cugat del Vallés, y posteriormente consta publicado un cambio de domicilio social en PASEO000 67.

En las escrituras de compraventa de 23 de julio de 1993, 6 de mayo de 1994 y 16 de mayo de 1996, Don Constancio consta como vecino de Sant Cugat del Vallès, PASEO000 67- NUM000.

A su vez, a título indicativo, en las facturas a nombre de ALFERAL SL de 25 de enero de 2011 y 1 de abril de 2011, consta como domicilio PASEO000 NUM000 y si bien en la de fecha 17 de agosto de 2011 figura el número 67 del Paseo, los trabajos que se describen consisten en reparaciones de antena TV.

Si los inmuebles no están afectos a la actividad económica, no son deducibles los gastos y amortizaciones relacionados con los mismos.



**Decimosegundo.**

Sobre los ajustes practicados en relación con los gastos del inmueble sito en Begur.

En el análisis de los gastos relacionados con el inmueble sito en la calle Cruilla d'Aiguablava, nº 6, Begur (Girona) titularidad la sociedad ALFERAL SL se refleja:

-Durante la instrucción del procedimiento inspector, el administrador de la sociedad (D. Constancio) ha manifestado en relación a la utilización y destino que la obligada tributaria da a este inmueble (manifestaciones escritas incorporadas como anexo de las diligencias nº 2 de 10/02/2013 y nº 6 de 20/04/2016), que este inmueble constituye una "Sede social secundaria destinada a almacén y oficina auxiliar".

En otro fragmento contenido en estas manifestaciones, el administrador expresó literalmente lo siguiente:

" La totalidad de ejemplares editados del ADM (Anuario de Derecho Marítimo) en estos 32 años supera las 40.000 copias, a los que se añaden otros títulos publicados, lo que explica las importantes necesidades de almacén, razón que justificó en su día la adquisición del inmueble de Begur, destinado a almacén y eventualmente a oficina".

-Al respecto, de estas manifestaciones cabe realizar las siguientes precisiones:

- En cuanto a la localización elegida por la obligada tributaria para la implantación de su almacén, llama la atención que encontrándose domiciliada la sociedad en PASEO000, nº 67- NUM000, de Sant Cugat del Vallés (Barcelona), ésta decida ubicarlo en Begur (Girona), municipio situado en la zona centro de la Costa Brava, dentro de la comarca catalana del Bajo Ampurdán.

- La descripción que de este inmueble se hace constar en la escritura pública de su adquisición, no se corresponde con las características propias que cabría esperar de un inmueble destinado a almacén y oficina auxiliar. Cabe recordar que se trata de una finca constituida por una parcela de 6.213 metros cuadrados de superficie, en la que se ubica una vivienda unifamiliar aislada con jardín y piscina.

- La empleada de ALFERAL SL, D<sup>a</sup>. Salvadora, en contestación al requerimiento de obtención de información que le fue efectuado en el transcurso de las presentes actuaciones, manifestó que tanto la entrevista de trabajo, previa a su contratación por ALFERAL SL, como el lugar al que acudía para desempeñar su puesto de trabajo se encontraba ubicado en el Edificio de la Pedrera de Barcelona (Paseo de Gracia 92, 2º 1ª, de Barcelona).

- También ha quedado acreditado en estas actuaciones, que D<sup>a</sup>. Inocencia, persona que estaba contratada como trabajadora por cuenta ajena por ALFERAL SL con anterioridad a la contratación de la Sra. Salvadora, hacía constar en el pie de firma de los correos electrónicos remitidos por ella los datos de domiciliación referentes a RAMOS Y ARROYO ABOGADOS SC, hecho éste indicativo de que el lugar en el que esta persona desempeñaba su trabajo, se encontraba también en el Edificio de la Pedrera, en la ciudad de Barcelona.

- No consta que este inmueble durante los ejercicios objeto de comprobación se hubiera destinado por la sociedad al arrendamiento.

Estos indicios hacen prueba, a juicio de la Inspección de los tributos, de que este inmueble propiedad de la obligada tributaria se encuentra puesto a disposición de sus dos socios y a su vez, administradores solidarios de la sociedad y cónyuges entre sí.

Consecuentemente, los administradores de la sociedad están percibiendo una serie de utilidades por su condición de socios de la obligada tributaria que constituyen para ellos rentas sujetas al IRPF.

- En el transcurso de estas actuaciones, la Inspección ha solicitado al Gabinete Técnico de la Agencia Tributaria, la estimación del importe de la renta anual que se obtendría por el arrendamiento del inmueble sito en Begur en los ejercicios 2011 y 2012. Este valor es el que se correspondería con las utilidades percibidas de los socios de la sociedad, dado que este inmueble está puesto a su disposición durante todos los meses de los ejercicios objeto de comprobación. En dicho Informe de Valoración queda determinado que el valor de tasación de las rentas que se obtendrían por el alquiler de este inmueble asciende a un importe de 78.4761,09 € en 2011 y 80.336,31 € en 2012.

- Por lo que respecta a la deducibilidad de los gastos correspondientes a la amortización de este inmueble puesto a disposición de los socios, así como los demás gastos relativos al inmueble (suministros, reparaciones, reformas, etc.), no cumplen los requisitos establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades para ser fiscalmente deducibles y así lo ha concluido el Tribunal Supremo en diversas sentencias.

Tampoco serían deducibles las utilidades de los socios a que se hace referencia anteriormente.

**Decimoprimer.**

Sobre la no deducibilidad de los gastos correspondientes al inmueble sito en Begur.

La descripción de este inmueble que consta en la escritura de adquisición del mismo aportada por la obligada tributaria es la siguiente:

<< Casa sita en término de Begur (Girona), compuesta de semisótanos que mide 21,27 m2, planta baja de 242,64 m2; y consta de garaje, porche de entrada, vestíbulo con escalera de acceso a la planta superior, comedor-estar con amplia terraza cubierta, chimenea-hogar, cocina, oficina, dormitorio de servicio con aseo, dos dormitorios, baño y aseo, todo en planta baja; en el piso hall de noche, dos dormitorios, baño, trastero y terraza cubierta y el semisótano destinado a duchas y calefacción. Tiene jardín y piscina. Y está todo ello dentro de una pieza de tierra bosque de sesenta y un áreas en el territorio de Llor o Fornells>>.

En el acuerdo de liquidación la Inspección considera:

<< En cuanto a la localización elegida por la obligada tributaria para la implantación de su almacén, llama la atención que encontrándose domiciliada la sociedad en PASEO000, nº 67- NUM000, de Sant Cugat del Vallés (Barcelona), ésta decida ubicarlo en Begur (Girona), municipio situado en la zona centro de la Costa Brava, dentro de la comarca catalana del Bajo Ampurdán.

- La descripción que de este inmueble se hace constar en la escritura pública de su adquisición (reproducida en los Antecedentes de Hecho), no se corresponde con las características propias que cabría esperar de un inmueble destinado a almacén y oficina auxiliar. Cabe recordar que se trata de una finca constituida por una parcela de 6.213 metros cuadrados de superficie, en la que se ubica una vivienda unifamiliar aislada con jardín y piscina La empleada de ALFERAL SL, D<sup>a</sup>. Salvadora, en contestación al requerimiento de obtención de información que le fue efectuado en el transcurso de las presentes actuaciones, manifestó que tanto la entrevista de trabajo, previa a su contratación por ALFERAL SL, como el lugar al que acudía para desempeñar su puesto de trabajo se encontraba ubicado en el Edificio de la Pedrera de Barcelona (Paseo de Gracia 92, 2º 1ª, de Barcelona).

- También ha quedado acreditado en estas actuaciones, que D<sup>a</sup>. Inocencia, persona que estaba contratada como trabajadora por cuenta ajena por ALFERAL SL con anterioridad a la contratación de la Sra. Salvadora, hacía constar en el pie de firma de los correos electrónicos remitidos por ella los datos de domiciliación referentes a RAMOS Y ARROYO ABOGADOS SC, hecho éste indicativo de que el lugar en el que esta persona desempeñaba su trabajo, se encontraba también en el Edificio de la Pedrera, en la ciudad de Barcelona.

- No consta que este inmueble durante los ejercicios objeto de comprobación se hubiera destinado por la sociedad al arrendamiento>>.

Frente a lo anterior, la actora ha propuesto como prueba la testifical de D<sup>a</sup> Inocencia. La testigo declara que una vez a la semana acudía a Begur e indica que en la parte izquierda del inmueble se encuentra el almacén.

Pues bien a juicio de la Sala, para acreditar que el inmueble se destina a almacén, la prueba testifical por si sola, no es idónea para llegar a la convicción de que el inmueble de las características reseñadas se dedicaba a almacén. No consta probado el concreto espacio ni la superficie del inmueble destinada a las actividades de la sociedad. Resulta impreciso indicar que en el inmueble con las dimensiones y servicios vistos se encontraba el almacén y se desconoce el porcentaje que representa sobre la superficie total del mismo.

De otro lado, el modelo censal en que se declara afecto a la actividad el inmueble cuestionado, contiene una declaración unilateral del interesado cuya veracidad, en caso de ser cuestionado el destino del inmueble, debe ser corroborada con los oportunos medios probatorios. El verdadero destino del inmueble tendrá que establecerse en atención a las pruebas obrantes en las actuaciones y en el expediente administrativo.

En el caso examinado, de entrada y a la vista de las características del inmueble y de su localización, se entiende indiciariamente probado su uso privativo. Es un hecho notorio que se ubica en una zona residencial idónea para constituir la residencia, (o segunda residencia), de personas físicas y no el almacén de una empresa, conclusión que confirman las características del inmueble ya relacionadas.

Alega la actora que la Inspección le reprocha no haber efectuado obras de acondicionamiento para almacén y sin embargo constan las facturas de construcciones Gou.

Pues bien, se mire por dónde se mire, las indicadas facturas en modo alguno prueban trabajos de acondicionamiento de la vivienda para destinarla a almacén, ya que se refieren a "los trabajos realizados", "trabajos varios y material", "suministro y colocación de palos y tela mecánica" o " formación de paredes, con acabado remolineado".

En definitiva, si los inmuebles no están afectos a la actividad económica, no son deducibles los gastos y amortizaciones relacionados con los mismos.

## **Decimosegundo.**

Sobre la deducibilidad de otros gastos.

Del análisis de otros gastos deducidos por la actora en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los años 2011 y 2012 la Inspección concluye que no cumplen requisitos legales de deducibilidad (entre otros, los correspondientes a una embarcación, contratación de televisión digital, gastos de la hija de los administradores de la obligada tributaria, viajes, etc.).

En la demanda se cuestiona únicamente el gasto del vehículo de la Sociedad, (no los gastos del vehículo que es propiedad de otra sociedad distinta).

Respecto del vehículo propiedad de la obligada tributaria, la Inspección no admite la deducibilidad por no considerarse afecto en exclusiva a la actividad de la obligada tributaria. Formando parte de la documentación aportada por la obligada tributaria se aprecia la existencia de numerosos justificantes por repostaje de combustible efectuados en estaciones de servicio ubicadas en las cercanías de Begur. Hecho indicativo de la utilización para fines particulares de los socios y administradores de la sociedad.

Frente a lo anterior, la actora se limita a mostrar su rechazo a la no deducibilidad, lo cual no es suficiente para acreditar la afectación a la actividad.

## **Decimotercero.**

Sobre la resolución sancionadora.

Con carácter previo cabe poner de relieve que la aplicación del plazo del artículo 188.3 LGT corresponde a los órganos competentes de la Administración tributaria y no a este Tribunal.

Sentado lo anterior, en este caso se reprocha a la actora dejar de ingresar la deuda tributaria que le correspondía en los periodos comprobados, tipificada como infracción en el momento de su comisión en el artículo 191, LGT:

Artículo 191.1 de la LGT : "Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley ".

Artículo 191.5 de la LGT : "Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento.

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley , consistente en obtener indebidamente una devolución".

Se concluye que la obligada tributaria incurre en el tipo infractor descrito, en los años 2011 y 2012, habiendo dejado de ingresar las cantidades que relaciona el propio acuerdo, incluyendo en las cantidades dejadas de ingresar el importe de la cuota más el importe de la devolución cobrada improcedentemente en cada ejercicio.

Por lo que se refiere al elemento subjetivo de la culpabilidad, el acuerdo sancionador, después de reflejar la normativa y doctrina constitucional, indica:

<< En el presente caso, en la conducta la obligada tributaria, referente tanto al registro de sus gastos como a la declaración de los mismos como deducibles en las correspondientes autoliquidaciones del Impuesto que ha presentado de los ejercicios 2011 y 2012 sin cumplir los requisitos exigibles en la normativa del Impuesto para tener tal consideración, pueden diferenciarse los dos tipos siguientes de actuaciones que implican la comisión de la infracción tributaria del artículo 191 de la LGT :

A. La obligada tributaria ha declarado como gastos deducibles gastos que constan registrados en su contabilidad, y que la Inspección de los tributos ha probado que no están afectos a la actividad desarrollada por la sociedad, principalmente gastos relacionados con inmuebles no afectos a la actividad económica de la obligada tributaria. Esta conducta se caracteriza por una voluntad de la obligada tributaria de deducirse gastos que no cumplen los requisitos de deducibilidad ya que resulta obvio que no están afectos a la actividad de la obligada, apreciándose la existencia de culpa a título de dolo en esta conducta de la obligada tributaria.

Concretamente, se observan estas circunstancias en conductas de la obligada tributaria tales como:

- Declarar como deducibles gastos que claramente incumplen el requisito de afectación a las actividades desarrolladas por la obligada tributaria, como:

- Gastos relacionados con el bien inmueble donde se encuentra domiciliada social y fiscalmente la obligada tributaria ( PASEO000, nº 67- NUM000, de Sant Cugat del Vallés), pero que ni es propiedad de la misma, ni se encuentra afectado a las actividades desarrolladas por ella. Se aprecia la existencia de la contabilización de estos gastos en las siguientes cuentas contables.[...]

- Gastos relacionados con el bien inmueble que siendo propiedad de la obligada tributaria se encuentra puesto a disposición de sus dos socios y administradores de la sociedad (C/ Cruilla d'Aiguablava, nº 6, de Begur - Girona) para su uso particular y no está vinculado a la actividad económica de la obligada tributaria.[...]

- Gastos que pertenecen a la esfera privada y personal de los socios y administradores solidarios de la obligada tributaria[...].

B. Con relación al resto de gastos que también han sido contabilizados por la obligada tributaria, pero respecto de los que tampoco se ha admitido su deducibilidad en la propuesta de regularización del acta de referencia (ratificada por el acuerdo de liquidación tributaria), se ha apreciado una simple negligencia, pues la obligada tributaria no ha presentado la documentación justificativa, que debió haber conservado, para justificar su correlación con los ingresos de sus actividades. Se aprecia esta circunstancia en gastos contabilizados por la obligada tributaria en las siguientes cuentas contables:

Cta. PGC Cta. PGC Nombre  
62700000 PUBLICIDAD Y PROPAGANDA  
62960000 VIAJES

Respecto de la deducción de gastos que han sido mencionados en el apartado A) del cuadro anterior, se entiende que la obligada tributaria ha actuado culpablemente a título de dolo al incluirlos en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades, pues era conocedor de que son gastos derivados, mayoritariamente, de inmuebles no afectos a las actividades económicas de la obligada tributaria y gastos claramente del ámbito de la vida privada de los socios y administradores.

Sin embargo, para el caso de los gastos deducidos incluidos en el apartado B) anterior, la obligada tributaria actuó de una manera negligente, apreciándose un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una relajación en la apreciación de los deberes impuestos por la misma incurriendo en una violación del deber de atención y cuidado que ha de ser observado para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.

De todo lo anterior, se desprende el necesario elemento subjetivo que debe acompañar al elemento objetivo para que exista la comisión de las infracciones tributarias.

Por todo lo expuesto se estima que la conducta de la obligada tributaria fue voluntaria, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de culpa y negligencia, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT .->

#### **Decimocuarto.**

Sobre el elemento subjetivo de la culpabilidad.

En materia de sanciones hemos 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.

Así las cosas, por lo que se refiere a la deducción de gastos declarados como deducible y que la Administración ha probado que no cumplen los requisitos de deducibilidad, porque se refieren a inmuebles no afectos a la actividad o que pertenecen al ámbito privado (los que se identifican en el apartado A del acuerdo), hemos de convenir con el acuerdo sancionador, la concurrencia del necesario elemento culpabilístico.

Distinto de lo anterior, es la motivación por lo que se refiere a los gastos identificados en el acuerdo en el apartado B) por no quedar suficientemente justificada su afectación a la actividad de la obligada tributaria.

En efecto, si bien cabe 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.

Por lo anterior, procede estimar en parte el recurso y anular el acuerdo sancionador, a fin de que se proceda a minorar las bases, por cuanto han de excluirse de las mismas los gastos indicados.

#### **Decimoquinto.**

Sobre las costas procesales.

De conformidad con lo previsto en el artículo 139 LRJCA, habiéndose estimado en parte el recurso, no procede efectuar pronunciamiento en cuanto a las costas procesales.

### **FALLO**

ESTIMAR EN PARTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por ALFERL SL contra la resolución de 11 de junio de 2020 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña objeto de esta litis, resolución que se anula exclusivamente en los términos del fundamento de derecho decimocuarto de esta Sentencia. Sin 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 (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 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.

Firme la presente librese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevarla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

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

E/.

**PUBLICACIÓN.** La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por la Magistrada ponente . 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.