

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087845

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA LA MANCHA

Sentencia 177/2022, de 11 de julio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 157/2017

SUMARIO:

El obligado tributario. Representación. En general. Mandato tácito. Falsificación de firma. En la presente controversia, los que actuaron como representantes e intervinieron ante la Inspección de tributos carecían de poder de representación otorgado en forma, hecho reconocido expresamente por la Inspectora de Hacienda del Estado, en su declaración como testigo en el curso del procedimiento penal iniciado tras la querrela interpuesta por la recurrente. No obstante, haciendo abstracción de la falsificación o no de su firma, en el expediente administrativo constan diferentes diligencias que se evidencian que la recurrente tuvo conocimiento de las actuaciones realizadas por sus representantes, como fue la firma del acta de disconformidad. La recurrente estaba al corriente de la intervención del representante en el procedimiento de Inspección, pues los supuestos apoderados aportaron en el procedimiento las facturas emitidas por los interesados, libros de registros de alumnos, unas escrituras públicas que no podían obtenerse sin ser suministradas por los interesados. Al día siguiente de la firma del acta en conformidad, el recurrente compareció ante la Inspección y retiró toda la documentación aportada a lo largo del procedimiento; sin hacer ningún tipo de objeción. La falta de poder de representación fue alegada por primera vez en el trámite de audiencia de la reclamación económico-administrativa presentada, es decir, cinco meses después, y no precisamente ante la Inspección de tributos, sino ante el TEAR. La sentencia de la Audiencia Provincial que examinó lo relativo a la falsedad de los documentos concluyó que quienes actuaron ante la Inspección como representantes de la recurrente y su cónyuge, actuaron con un mandato tácito del matrimonio y, por ende, no existe el dolo falsario, es decir, no concurren la conciencia y voluntad de alterar la realidad en el tráfico jurídico. Quedó acreditado en sede penal que el acusado fue el asesor contable, fiscal y laboral de los querellantes durante unos cinco años lo que supone que existía una prolongada relación contractual. Debido a la relación contractual, el representante hizo y presentó las declaraciones de impuestos a los querellantes, que los contribuyentes no firmaban. La Sala considera que el representante actuó con conocimiento y aquiescencia del recurrente, o al menos con un desentendimiento cómplice de la actuación de éste, pues la parte actora conocía del procedimiento de inspección y, por ende, se entiende que hubo un mandato tácito.

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación relativa. La controversia de fondo versa sobre si las actividades empresariales de autoescuela de los cónyuges eran distintas o independientes o si se trató del ejercicio conjunto de la actividad. La Sala considera que la separación de las actividades era una mera ficción, que escondía otra realidad, que era el ejercicio de la actividad mediante una Comunidad de Bienes de hecho, con el objetivo de dividir los ingresos entre ambos, para obtener, indebidamente, un beneficio fiscal, ya que la esposa tributaba por el régimen de estimación directa normal, mientras que el marido tributaba por el sistema de estimación objetiva simplificada, y la esposa era la que asumió casi todos los gastos de las dos autoescuelas. Ambos cónyuges están dados de alta en el mismo epígrafe del IAE. La publicidad de la autoescuela de la esposa alude a la sede de actividad de su marido. El marido no aportó a la Inspección facturas emitidas; no tiene facturas de combustible, teléfono, imprenta, (manuales y test de exámenes), control de calidad (ISO), y muy pocas de reparaciones de vehículos que contrastan con la cantidad de gastos acreditados por la esposa. Ambos cónyuges comparten medios materiales y humanos en el ejercicio de la actividad. Quedó acreditada la titularidad conjunta de los locales donde se ejerce la actividad y de las cuentas bancarias. La DGT informó que el marido presenta alumnos a examen tanto por el código de la autoescuela de su mujer, para todo tipo de permisos, como por el código de su autoescuela, sólo para permisos tipo B, disponiendo sólo de vehículos para este tipo de permisos.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16 y 46.2.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 111.2.d), 112.2.a), 177 a 192.

PONENTE:

Doña Gloria Gonzalez Sancho.

Magistrados:

Don RAQUEL IRANZO PRADES
Don JAIME LOZANO IBAÑEZ
Don MIGUEL ANGEL PEREZ YUSTE
Don GLORIA GONZALEZ SANCHO
Don INMACULADA DONATE VALERA

T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

ALBACETE

SENTENCIA: 00177/2022

Recurso núm. 157 de 2017

Cuenca

S E N T E N C I A Nº 177

SALA DE LO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 2ª.

Il'tmos. Sres.:

Presidenta:

D.ª Raquel Iranzo Prades

Magistrados:

D. Jaime Lozano Ibáñez

D. Miguel Ángel Pérez Yuste

D.ª Gloria González Sancho

D.ª Inmaculada Donate Valera

En Albacete, a once de julio de dos mil veintidós.

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes autos número 157/2017 el recurso contencioso administrativo seguido a instancia de DOÑA Francisca, representada por el Procurador Sr. Serna Espinosa y dirigida por la letrada doña María Ferrero Rueda, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA, que ha estado representado y dirigido por el Sr. Abogado del Estado, sobre IRPF; siendo Ponente la Il'tma. Sra. Magistrada D.ª Gloria González Sancho.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la representación procesal de doña Francisca se interpuso en fecha 10 de mayo de 2017, recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 27 de febrero de 2017, por la que se desestimó la reclamación número NUM000 y acumulada NUM001, interpuestas contra el acuerdo de liquidación de fecha 22 de abril de 2014 (número de referencia NUM002) y el de imposición de sanción de fecha 22 de abril de 2014 (número de referencia 77096504).

Formalizada demanda, tras exponer los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó solicitando se dicte sentencia estimando el recurso de conformidad con lo interesado en el suplico de la misma. Dice:

1.- Nulidad, subsidiaria anulabilidad, de los actos impugnados derivada de la inexistencia de poder de representación en el procedimiento de inspección. Infracción de los arts. 46 LGT, 111 y 112 del Real Decreto 1065/2007, relativos a la representación voluntaria, así como los arts. 177 a 192 del Real Decreto 1065/2007, relativos al procedimiento de inspección.

2.- Anulabilidad, ex art. 63.1 de la Ley 30/1992 (correlativo art. 48.1 de la Ley 39/2015), de los actos impugnados en tanto en cuanto los mismos vulneran el ordenamiento jurídico, y más concretamente el art. 150, relativo a la caducidad de los procedimientos tributarios.

3.- Anulabilidad, ex art. 63.1 de la Ley 30/1992 (correlativo art. 48.1 de la Ley 39/2015), de los actos impugnados en tanto en cuanto la comunidad de bienes creada por la Administración infringe el ordenamiento jurídico, y más concretamente el art. 4 del Real Decreto 1295/2003, de 17 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento regulador de las escuelas particulares de conductores, y el art. 4 de la Instrucción 10/C-97, de 19 de abril de 2010, de la Dirección General de Tráfico, así como la jurisprudencia relativa a la prueba de la simulación en el modo de ejercer actividades separadas.

4.- Subsidiariamente a los anteriores, nulidad, o en su caso, anulabilidad, del acuerdo del procedimiento sancionador en tanto en cuanto que el mismo vulnera los principios de culpabilidad, mala fe, motivación y proporcionalidad de las sanciones, así como la jurisprudencia que los interpreta.

Segundo.

Contestada la demanda por la Administración demandada, tras relatar a su vez los hechos y fundamentos jurídicos que entendió aplicables, solicitó una sentencia desestimatoria del recurso. Dice:

1-Con independencia de la falsificación o no de las firmas, lo cierto es que los actores tenían conocimiento y ratificaron las actuaciones de los representantes, los cuales no renunciaron a ningún derecho, sino que suscribieron un acta de disconformidad.

2-Inexistencia de caducidad. Periodos de dilación en las actuaciones inspectoras imputables al contribuyente.

3-El matrimonio no ejercía la actividad separadamente, sino una sola, actuando como una Comunidad de Bienes de Hecho con la finalidad de no satisfacer la carga tributaria que les correspondía. Existencia de simulación determinada mediante prueba indiciaria de presunciones.

4-El acuerdo sancionador razona ampliamente la existencia de culpa, actuación dolosa, es motivado y no vulnera la proporcionalidad ni graduación en la sanción impuesta.

Tercero.

El Tribunal dictó Auto de 9 de octubre de 2018, en el que acordó la suspensión del procedimiento por prejudicialidad penal hasta la resolución del PA nº 1051/2014 seguido en el Juzgado de Instrucción nº 3 de los de Cuenca.

Tras recibirse la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Cuenca, en recurso de apelación nº 79/2021, de fecha 23 de octubre de 2021, que ponía fin al procedimiento penal, se levantó la suspensión, se dio traslado a las partes, las que hicieron las alegaciones correspondientes y se señaló nuevamente para votación y fallo para el día 26 de mayo de 2022.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Nulidad, subsidiaria anulabilidad, de los actos impugnados derivada de la inexistencia de poder de representación en el procedimiento de inspección. Infracción de los arts. 46 LGT, 111 y 112 del Real Decreto 1065/2007, relativos a la representación voluntaria, así como los arts. 177 a 192 del Real Decreto 1065/2007, relativos al procedimiento de inspección.

En relación con la posible nulidad del Acta incoada y del acuerdo de liquidación por cuanto que la persona que compareció ante la Inspección y firmó el Acta no ostentaba la representación de la interesada, siendo falsa la firma que figura en los documentos de apoderamiento, lo que ha motivado la interposición de una querrela por falsificación contra el mismo, señala la resolución del TEAR que en el presente caso constan en el expediente aportado dos modelos de representación presentados ante la Inspección, el primero otorgado el 13 de abril de 2012,

que es el remitido a la obligada tributaria junto con el acuerdo de inicio de las actuaciones, y el segundo, otorgado el 11 de diciembre de 2013.

Asimismo, relaciona los trámites del expediente administrativo relevantes para el análisis de la cuestión, de entre los que caben destacarse los siguientes:

- La reclamante mediante escrito presentado ante la Inspección en fecha 11 de abril de 2012, solicitó la concesión de un aplazamiento para aportar la documentación requerida. (...)

-El 19 de diciembre de 2013, el reclamante y su esposa, actuando en su propio nombre y en representación de la Comunidad de Bienes (...) presentaron escrito de alegaciones. (...)

-El 25/02/2014, se extendió diligencia estando presente D. Esteban, siendo firmada por el propio reclamante, en la que se hace constar que el compareciente retira toda la documentación aportada al largo de todo el procedimiento de comprobación. (...)"

Considera el TEAR que, al margen de la posible falsedad de la firma, que la reclamante tuvo conocimiento no solo de que sobre ella se estaban desarrollando unas actuaciones inspectoras, hecho que consta en el expediente y es admitido por la interesada al reconocer que había recibido la comunicación de inicio de las actuaciones, sino también en el curso de estas, por lo que no se aprecia la indefensión alegada. Y en ese sentido consta: que su esposo compareció ante la Inspección el 7 de marzo de 2013 y que la reclamante interpuso ante dicho Tribunal el 26 de julio de 2013 la reclamación económico-administrativa NUM003 contra la desestimación del recurso de reposición presentado contra el acuerdo dictado por la Dependencia de la Agencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Cuenca, de alta de oficio en el Censo de la comunidad de bienes " DIRECCION000 CB"; asimismo, la reclamante presentó alegaciones en el trámite de audiencia anterior a la firma del acta discrepando de los datos reflejados en la diligencia de 11 de diciembre de 2013; por último, el 25 de febrero de 2014, es decir, con posterioridad a la formalización y firma del acta de disconformidad, el esposo de la reclamante se personó ante la Inspección y retiró toda la documentación aportada a lo largo del procedimiento de comprobación. Sin embargo, no es hasta el 28 de julio de 2014, fecha de presentación de las alegaciones tras la puesta de manifiesto del expediente por parte del TEAR, cuando la reclamante manifiesta que la persona que ha comparecido ante la Inspección y ha firmado el acta no ostentaba la representación.

Por todo ello, concluye el TEAR que no cabe admitir el motivo de oposición que aduce el reclamante.

Frente a ello, se alega en el escrito de demanda que en fecha 13 de abril de 2012 se presentó, sin solicitar fotocopia del DNI de la obligada tributaria, y con falsificación de su firma, un " modelo de representación en el procedimiento de inspección y en el procedimiento sancionador que pueda derivarse del mismo", en el que se incluía la referencia al concreto procedimiento; y con dicha persona se siguieron una serie de diligencias, aun siendo un hecho conocido por la Administración tributaria que esta persona carecía de cualquier clase de poder de representación, pues así lo había verbalizado al funcionario encargado de la Inspección. Sin embargo, la Administración se aquieta y no comunica a la obligada tributaria esta circunstancia ni la requiere para que subsane el poder conferido, sino que solicita a la persona supuestamente apoderada, D.ª Adoracion, que subsane el poder de su jefe, D. Leon, lo que supuestamente se materializa mediante la presentación del segundo de los modelos de poder de fecha 11 de diciembre de 2013, en el que, además de falsificarse, de nuevo, la firma de la recurrente, y de no adjuntar copia del DNI, tampoco consta limitado el procedimiento en el que aquél ejercería sus supuestos poderes de representación. Siendo evidente que la demandada actuó sin el deber de diligencia que le era exigible en un procedimiento de inspección; habiéndose vulnerado, de manera manifiesta la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo en relación a la representación voluntaria (arts. 46 LGT, 111 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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).

En relación con los escritos que menciona al TEAR en la resolución desestimatoria de la reclamación, dice que los dos primeros, tal como consta en informe pericial, y así se expuso y acreditó ante el TEAR, también se presentaron con falsificación de la firma de ambos cónyuges, por lo que la existencia de dichos documentos falsificados no puede implicar que ni o existiera indefensión de la recurrente, como tampoco puede afirmarse que no existió indefensión porque el marido de la recurrente compareciese ante la Inspección el día 25 de febrero de 2014 para retirar toda la documentación aportada y no dijera nada sobre la falta de poder de representación, pues no fue en ese preciso momento cuando la demandante advirtió las falsificaciones, defectos e indefensiones advertidas, sino que fue ya en su casa cuando fue consciente de aquellas falsificaciones, tras revisar toda la documentación de una manera más minuciosa.

Alega la recurrente que los efectos de la falta de representación son los previstos en el art. 112 del Real Decreto 1065/2007, donde se dispone que " el acto se tendrá por no realizado". Por tanto, en los presentes procedimientos se tendrán por no realizadas todas las actuaciones de la inspección comunicadas o llevadas a cabo por persona distinta de la obligada tributaria, incluida la firma del Acta de Disconformidad y de la Propuesta de Sanción, de fecha 31 de enero de 2014. De ese modo, y dado que en el presente procedimiento solo se han notificado dos actos a la recurrente, la incoación del procedimiento de inspección y el Acuerdo de Liquidación y Sanción, se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento regulado en los arts. 177 a 192 del Real Decreto

1065/2007 y, por ello, de conformidad con el art. 62.1 e) de la Ley 30/1992 (correlativo art. 47.1 e de la vigente Ley 39/2015), el Acuerdo de Liquidación con número de referencia NUM002 y el de Sanción con número de referencia 77096504 son nulos de pleno derecho, así como la resolución del TEAR por la que estos dos acuerdos se confirman. Sin perjuicio de la nulidad invocada, los mencionados actos serían igualmente anulables ex art. 63.1 de la Ley 30/1992 (correlativo 48.1 de la Ley 39/2015), por infringir normas del ordenamiento jurídico, en concreto, los arts. 46 LGT 111 y 112 del Real Decreto 1065/2007, relativos a la representación voluntaria, así como los arts. 177 a 192 del mismo Real Decreto.

El Abogado del Estado sostiene que la resolución dictada por el TEAR es conforme a Derecho y que, con independencia de la falsificación o no de las firmas, lo cierto es que los actores tenían conocimiento y ratificaron las actuaciones de los representantes, los cuales no renunciaron a ningún derecho, sino que suscribieron un Acta de Disconformidad; que, en efecto, los modelos de representación se otorgaron después de que los actores recibieran las comunicaciones de inicio de las actuaciones, incluso después de pedir el cónyuge de la recurrente, el 11 de abril de 2012, un aplazamiento para aportar documentación, pero los representantes aportaron a las actuaciones, además de las facturas emitidas por los actores, los libros registros de alumnos, una escritura pública de 12 de marzo y 7 de abril de 2009, que por fuerza debieron proporcionárselas los actores. Entendiendo que las alegaciones formuladas por los actores en diciembre de 2013 convalidaron las actuaciones anteriores y que aunque la actora dice que la firma no es suya, nadie firmó por ellos, y se pregunta que cómo es posible que el cónyuge de la recurrente retirase personalmente la documentación una vez suscrita el Acta de Disconformidad, a lo que contesta que sería insólito que si las actuaciones se realizaron a sus espaldas y sin su actuación, compareciera a pedir la devolución de la documentación, una vez que se había extendido el Acta de Disconformidad. Considera que los actores confirmaron la actuación del representante y dieron por válida su actuación, y además demostraron que tenían conocimiento de las actuaciones, de modo que ratificaron las actuaciones del representante, por lo que, en términos de Derecho civil, existiría al menos un mandato tácito (art- 1710 CC.).

Planteada la cuestión en los términos expuestos, entendemos que ha quedado acreditado que quienes intervinieron ante la Inspección de tributos, primero D.ª Adoracion, y posteriormente D. Leon, carecían de poder de representación otorgado en forma, pues en los mismos ni siquiera se hacía referencia al número de procedimiento al que se extendían los mencionados poderes, presentados el 13 de abril y 11 de diciembre de 2012, habiéndose reconocido expresamente por D.ª Carina, Inspectora de Hacienda del Estado, en su declaración como testigo en el curso del procedimiento penal iniciado tras la querrela interpuesta por la recurrente y que fue admitida por auto de 20 de agosto de 2014, dictado en el curso de las Diligencias Previas del Procedimiento Abreviado 1051/2014, seguido ante el Juzgado de Instrucción nº 3 de Cuenca, que en poblaciones pequeñas se puede cometer el error de no pedirles fotocopia del DNI a los apoderados. Ahora bien, ello presupuesto, y haciendo abstracción en este momento de la falsificación o no de su firma, en el expediente administrativo constan diferentes actuaciones que la recurrente tenía conocimiento de las actuaciones realizadas por los representantes, los cuales no renunciaron a ningún derecho, sino que suscribieron un acta de disconformidad.

Tales actuaciones, reveladoras, como decimos de que la recurrente estaba al corriente de la intervención del representante en el procedimiento de Inspección, y sin mencionar los documentos que aparecen suscritos por la recurrente y su cónyuge y respecto de los que niega que la firma sea la suya, como el escrito de alegaciones de 19 de diciembre de 2013, son, tal como señalan el TEAR y el Abogado del Estado, se concretan en la aportación a las actuaciones de facturas emitidas por los interesados, libros de registros de alumnos, una escritura pública de 12 de marzo y 7 de abril de 2009, documentos que quien actuaba en su representación no pudo obtener si no es porque se los entregaron ellos mismos; que el día 25 de febrero de 2014, tan solo unos días después de que el representante suscribiese el Acta de disconformidad, de fecha 31 de enero, D. Esteban, compareció ante la Inspección y retiró toda la documentación aportada a lo largo del procedimiento; no siendo menos relevante el hecho de que los interesados no formularan reparo alguno en el momento de la retirada de dicha documentación, pues, si bien es razonable que en ese momento no se percatasen de la intervención de un representante que, según dicen, no estaba apoderado por ellos, no parece lógico que tampoco pusiesen ese hecho en conocimiento de la Inspección en los días siguientes a la retirada de la documentación, lo que no hicieron sino hasta la presentación de alegaciones en el trámite de audiencia de la reclamación económico-administrativa presentada, el 28 de julio de 2014, es decir ,cinco meses después, y no precisamente ante la Inspección de tributos sino ante el TEAR.

Con dicho modo de proceder, los interesados vinieron a confirmar lo actuado por los representantes, dando por válida su actuación y poniendo de manifiesto que tenían conocimiento de sus actuaciones.

A esta conclusión llega también la sentencia nº 132/2021 de la Audiencia Provincial de Cuenca, en recurso de apelación nº 79/2021, de fecha 23 de octubre de 2021, donde se examinó la falsedad de los documentos de representación aludidos, las consecuencias penales para quienes actuaron ante la inspección como representantes de la recurrente y su cónyuge, llegando a la conclusión de que aquéllos actuaron con mandato tácito del matrimonio; la citada sentencia establece los siguientes hechos probados:

"1º. Que el acusado, D. Leon, mayor de edad, nacido, en Cuenca, el NUM004 de 1965, con D.N.I. número NUM005, sin antecedentes penales, era el dueño de una Gestoría.

2º. Que el Sr. Leon, en su condición de Gestor, desarrollaba para D. Esteban y D.ª Francisca, desde aproximadamente 2009, tareas de asesor contable, fiscal y laboral.

3º. Que, actuando como gestor de D. Esteban y de D.ª Francisca, el Sr. Leon, durante los años 2012 y 2013, confeccionó, cumplimentó y gestionó ante la Agencia Tributaria, y otros organismos, diversos documentos; tales como documentos de otorgamiento de representación en procedimiento de inspección y sancionador de la Agencia Tributaria, documentos de otorgamiento de representación en procedimientos iniciados de oficio por la Administración Tributaria, y escrito de alegaciones, solicitudes de aplazamiento de aportación de documentación, reclamaciones económico administrativas, recursos de reposición, solicitud al Servicio Público de Empleo de certificación de cursos realizados con dicho organismo y el abono de las tasas.

4º. Que los documentos que acaban de referirse fueron presentados, en 2012 y 2013, por D. Leon y D.ª Adoracion, que entonces era empleada de la Gestoría, en la Dependencia Regional de Recaudación de Cuenca, en la Inspección de Hacienda Delegación de Cuenca, en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla-La Mancha y en el Sepecam; siendo firmados tales documentos por el Sr. Leon en los apartados en los que correspondía firmar al Sr. Esteban y a la Sra. Francisca.

5º. D. Esteban y D.ª Francisca tenían conocimiento tanto de la marcha del expediente como de la firma y presentación de los antes referidos documentos.

6º. Que la relación contractual de D. Esteban y D.ª Francisca con la Gestoría del acusado se extendió durante unos cinco años desde el año 2009.

7º. Que, durante todo el período de dicha relación, (unos cinco años desde el año 2009), las declaraciones de hacienda de D. Esteban y D.ª Francisca las hizo el acusado. Dichas declaraciones de hacienda no las firmaban ni D. Esteban ni D.ª Francisca.

8º. Que cuando D. Esteban se enteró de la inspección que iba a empezar, (iniciada por Hacienda), le llevó los papeles al acusado. El Sr. Leon le dijo que no se preocupara, que ya se encargaba él de todo. No consta que el Sr. Esteban manifestara al acusado excepción alguna en relación con el ofrecimiento de este último para encargarse él de todo".

Y razona sobre los hechos anteriores en el FJ 2º:

"1. El acusado fue el asesor contable, fiscal y laboral de los querellantes durante unos cinco años desde 2009; lo que acredita que entre los querellantes y el querellado existía una relación contractual, (también durante la época de la firma y presentación de los documentos que ahora nos ocupa). 2. Pues bien, si, por un lado, en esa prolongada relación contractual el acusado incluso hacía las declaraciones de hacienda de los querellantes y estos últimos no las firmaban, (deduciéndose de ello que eran firmadas por el propio acusado), y si, por otro lado, D. Esteban, (cuando el acusado le dijo que no preocupara de la inspección pues ya se encargaba él de todo), no manifestó al Sr. Leon excepción alguna en relación con el ofrecimiento que este último le hizo para encargarse de todo, (véase el hecho probado 8º), resulta que en realidad el acusado estaba actuando dentro de los términos de un mandato tácito conferido por el propio Sr. Esteban, (como el acusado habría venido a sostener durante la instrucción de la causa). Y siendo ello así, (y aunque el acusado sea el autor, bien directo o bien por el dominio funcional del hecho), no concurre en el Sr. Leon el elemento subjetivo del tipo, (como viene a sostener la parte apelante en el cuarto de los motivos del recurso, cuando indica que los juicios de valor sobre los elementos subjetivos del delito pertenecen a la esfera del sujeto y que únicamente pueden ser perceptibles mediante juicio inductivo a partir de datos objetivos y materiales probados). Y es que efectivamente la Sala 2ª del Tribunal Supremo ya ha establecido, (por ejemplo, en Sentencia de 11.12.2003, recurso 2065/2002), que para la existencia del delito de falsedad se precisa, entre otros, el elemento subjetivo, consistente en la concurrencia de un dolo falsario, (es decir, en la concurrencia de la conciencia y voluntad de alterar la realidad, el tráfico jurídico), y estimamos que en el Sr. Leon en realidad no concurrió tal dolo falsario, pues su actuación en el específico entorno del antes referido mandato tácito viene a ser incompatible con un verdadero ánimo por su parte de alterar el tráfico jurídico.

3. Y, es más, (y a mayor abundamiento), si D. Esteban y D.ª Francisca tenían conocimiento tanto de la marcha del expediente como de la firma y presentación de los documentos, (como se concreta en los hechos probados), resulta que ellos en realidad habían autorizado al menos tácitamente al acusado para que firmara por ellos los documentos. Y siendo ello así, resulta que el acusado, (aun siendo el autor, directo o por el dominio funcional del hecho), habría incurrido simplemente en una falsedad formal, (no en una falsedad material), la cual, con arreglo a la doctrina establecida por la Sala 2ª del Tribunal Supremo, no constituye infracción penal, (y en tal sentido se pronuncia, por ejemplo, la Sentencia de la Sala 2ª de 07.07.2021, recurso 3908/2019)".

La STSJ Castilla-León de 14-7-2006 -ROJ 4364/2006- (Sala de Burgos, recurso 340/2001), analiza un supuesto parecido, concluyendo:

"En resumidas cuentas, la mercantil recurrente podrá defender la falta de rúbrica del escrito de representación, pero no puede evitar que la sala llegue a la convicción de que la actuación de D. Pedro Miguel lo fue con su conocimiento y aquiescencia, o al menos con un desentendimiento cómplice de la actuación de este,

pues el sometimiento al procedimiento de inspección tributario era algo conocido en la empresa (como se ha revelado en las testificales practicadas), hubo pues un mandato tácito".

Segundo.

Anulabilidad, ex art. 63.1 de la Ley 30/1992 (correlativo art. 48.1 de la Ley 39/2015), de los actos impugnados en tanto en cuanto los mismos vulneran el ordenamiento jurídico, y más concretamente el art. 150, relativo a la caducidad de los procedimientos tributarios.

El TEAR, en respuesta a las alegaciones de la reclamante sobre la veracidad de las dilaciones que se reflejan en el Acta, pues existen abundantes períodos de inactividad entre un requerimiento y el siguiente que demuestran una actuación esporádica y a impulsos de la Inspección, concluyendo que no se interrumpió el plazo de prescripción de los tributos exigibles por 2008 y 2009, dice que en el presente caso, a Inspección ha considerado que, a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones establecido en el art. 150 de la LGT, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del Acta no se deben computar 461 días, al haberse producido dilaciones en el procedimiento no imputables a la Administración tributaria. Entiende el TEAR que, respecto de la dilación imputada por la Inspección de 196 días (13/04/2012 a 26/10/2012), en la citación de inicio de actuaciones se solicitó la aportación de diversa documentación, entre ella, los movimientos de las cuentas bancarias, señalando como fecha para la comparecencia y aportación de documentos el 13 de abril de 2012, advirtiendo de forma expresa de que se consideraría dilación no imputable a la Administración la no aportación de los mismos en plazo; y que en la diligencia de 26 de octubre de 2012 se hace constar que el compareciente ha aportado vía email el extracto de la cuenta bancaria que faltaba. Respecto de la dilación de 258 días (25/01/2013 a 10/10/2013), hay que señalar que en diligencia de fecha 7 de marzo de 2013 se hace constar que se estaba produciendo una dilación desde el 25 de enero de 2013 al no haberse aportado toda la documentación requerida, recogiendo en dicha diligencia que la causa de la dilación le resultaba imputable; en la diligencia de 10 de octubre de 2013 se hace constar que el compareciente aporta copia de la factura emitida por D. Esteban, cónyuge de la recurrente, al Centro Ocupacional DIRECCION001 y factura emitida por la reclamante al mismo Centro Ocupacional, y asimismo se indica que en ese momento se da por concluida la aportación de documentación por parte del compareciente pues manifiesta que no va a poder conseguir más. Concluyendo el TEAR que en el presente caso no puede la reclamante aducir que la Inspección ha realizado actuaciones tendentes únicamente a evitar la interrupción injustificada de actuaciones durante más de seis meses mediante la extensión de diligencias "argucia", dado que es la propia reclamante la que no aporta la documentación requerida, y que en todo momento se le hace constar que la dilación es imputable a ella por falta de aportación de la misma; considerando el TEAR, por otro lado, que del expediente se desprende que las actuaciones de la inspección son continuadas en el tiempo, extendiéndose diligencias periódicas y sin que se haya producido durante un período de seis meses una inacción por parte de la Inspección, dado que o bien se ha aportado nueva documentación o se ha puesto de manifiesto a la reclamante conclusiones del examen de la misma por parte de la Inspección.

Tercero.

Actividades empresariales distintas e independientes o ejercicio conjunto de la actividad empresarial por los cónyuges D. Esteban y Dña. Francisca en las autoescuelas sitas en Cuenca y DIRECCION002 respectivamente.

A) Planteamiento.

El Acta de Inspección, informe de disconformidad y resolución del TEAR impugnada entienden, por el examen de los indicios que concurren, que no realizaban actividades independientes de forma individual, sino que era una mera ficción, que esconde otra realidad, cual es el ejercicio de la actividad mediante una Comunidad de Bienes de hecho, con el objetivo de dividir los ingresos entre ambos, para obtener, indebidamente, un beneficio fiscal. Y así, Dña. Francisca, que tributa en Estimación Directa normal, determina unos ingresos en el ejercicio de 2008 por importe de 388.481,53 €, y unos gastos deducibles por importe de 428.018,87 €, con un resultado negativo o a devolver por importe de -2.113,57 €; mientras que su esposo, D. Esteban, que tributa en Estimación Objetiva Simplificada, obtiene un pequeño rendimiento, siendo que aquélla asume casi todos los gastos de las dos autoescuelas, pues D. Esteban no aportó facturas emitidas y no tiene apenas facturas recibidas, pues en 2008 la suma de todas ellas asciende sólo a 3.994 €

Y dichos indicios serían:

A) Ambos cónyuges están dados de alta en el mismo epígrafe del IAE 933.1. Enseñanza conducción de vehículos: D. Esteban en autoescuela sita en c/ DIRECCION003, NUM006 de DIRECCION002, y Dña. Francisca en Crta. DIRECCION004, Pol. DIRECCION005, y AVENIDA000 nº NUM007, ambos en Cuenca.

B) La autoescuela de la que formalmente es titular Dña. Francisca lleva el nombre el apellido de su esposo " Esteban".

C) La publicidad de la que autoescuela de la titularidad de Dña. Francisca dice: "también estamos en DIRECCION002" (sede de la actividad de su marido).

D) El régimen de tributación de ambos es distinto. Mientras que D. Esteban se encuentra incluido en el Régimen de EOS, su esposa tributa en Régimen de Estimación Directa modalidad normal; el marido no aportó a la Inspección facturas emitidas; las facturas recibidas suman 3.994,07 € en 2008. Carece de libro de facturas de bienes de inversión. En concreto, no tiene facturas de combustible, teléfono, imprenta, (manuales y test de exámenes), control de calidad (ISO), y muy pocas de reparaciones de vehículos. Por otra parte, existen numerosas facturas que acreditan un "trasvase" de gastos de la actividad de D. Esteban a Dña. Francisca: facturas de taller de vehículos pertenecientes a D. Esteban y emitidas a Dña. Francisca; facturas de combustible adquirido en DIRECCION002 y emitidas a Dña. Francisca; facturas recibidas por D. Esteban que se han anotado en libros de Dña. Francisca (por ejemplo, los asientos del libro diario de 2009. Reparaciones) Factura emitida por Dña. Francisca por la impartición de un curso en DIRECCION002, donde ejerce la actividad su marido.

E) Ambos cónyuges comparte medios materiales y humanos en el ejercicio de la actividad: los profesores D. Felipe, D. Florian y D. Esteban presentan alumnos a examen en las dos autoescuelas. D. Esteban presenta más alumnos a examen por la escuela de su mujer que por la suya, sin percibir retribución alguna; las retribuciones que recibe el profesor D. Felipe no son congruentes con los alumnos presentados por cada una de las autoescuelas.

F) La DGT informa que D. Esteban presenta alumnos a examen tanto por el código de la autoescuela de su mujer, para todo tipo de permisos, como por el código de su autoescuela, sólo para permisos tipo B, disponiendo sólo de vehículos para este tipo de permisos.

G) En el libre registro de alumnos de D. Esteban constan 46 traslados de expedientes a Dña. Francisca.

H) Así mismo, 56 alumnos inscritos en la autoescuela de D. Esteban son presentados a examen con el código de la autoescuela de Dña. Francisca.

I) La titularidad de las cuentas bancarias más relevantes en cuanto a importes y movimientos es común; y entre las que son de titularidad individual se producen traspasos significativos.

J) Los locales donde ambas autoescuelas desarrollan sus actividades es de titularidad común.

K) En la impartición de cursos para la obtención de los diferentes permisos participan ambos cónyuges:

1.- Curso FPOI/2008/016/1245

-Organiza SEPECAM

-Lo imparte Autoescuela MAXI (Esteban)

-Lugar: DIRECCION002. (sede de actividad de Esteban)

-Se factura y cobra al SEPECAM por CENTRO OCUPACIONAL DIRECCION001. En adelante, DIRECCION006 (entidad de la cual ambos cónyuges son administradores)

- Francisca factura al DIRECCION006 por la impartición de clases, uso de aulas y vehículos.

- Esteban no factura por este curso.

2.- Curso FIP/2008/016/34

- Organiza SEPECAM.

-Se contrata con el DIRECCION006

-Tutor del Grupo: Francisca

-Personal administrativo y de dirección: Esteban

- Francisca factura al DIRECCION006 por uso de aulas y vehículos.

- Esteban obtiene en 2008 rendimientos en 2008 por cursos y conferencias del DIRECCION006.

3.- Curso FIP/2008/016/36

- Organiza SEPECAM.

-Se contrata con el DIRECCION006

-Tutor del Grupo: Esteban

-Personal administrativo y de dirección: Esteban

- Francisca factura al DIRECCION006 por uso de aulas y vehículos.

- Esteban obtiene en 2008 rendimientos en 2008 por cursos y conferencias del DIRECCION006.

4.- Curso FIP/2008/016/79

- Organiza SEPECAM para permisos C1, C

-Se contrata con el DIRECCION006

-Tutor del Grupo: Esteban

-Personal administrativo y de dirección: Esteban

- Esteban factura al DIRECCION006 40.000 € sin especificar conceptos, que no se declaran.

- Esteban no percibe en 2009 de DIRECCION006 ingresos por cursos.

- Francisca no factura por este curso

- Esteban no dispone de vehículos para obtener permisos C1 C.

B) Alegaciones de la recurrente frente a los indicios anteriores.

a) La actividad que de manera individual desarrollan los cónyuges, no lo puede ser por una Comunidad de Bienes (CB), según el artículo 4.2 del RD 1295/2003 de 17 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento Regulador de las Autoescuelas particulares de conductores (REPAC), pues una CB no es persona natural o jurídica (Art. 35 del CC), y se vulnera también lo dispuesto en el Art. 4 de la Instrucción de 10/C-97, de 19-4-2010 de la DGT sobre la imposibilidad de que una CB pueda ser titular de una Autoescuela.

b) El hecho de que ambos cónyuges estén dados de alta en el mismo epígrafe del IAE no es indicio ni prueba de que no estén actuando de manera separada.

c) " Esteban" no es el nombre del marido de Francisca, sino el apellido, y coincide con el apellido de los hijos comunes, y por ello Francisca decide poner a la autoescuela un nombre que coincide con el apellido de sus hijos.

d) Sobre la publicidad de la que autoescuela de la titularidad de Dña. Francisca dice: "también estamos en DIRECCION002" (sede de la actividad de su marido), dice que simplemente se aprovechó para hacer publicidad de la autoescuela de su marido, como hubiera hecho cualquier cónyuge; se hacía publicidad por ambas; es un indicio insuficiente.

c) Sobre la afirmación de compartir medios materiales y humanos.

Los profesores estaban dados de alta y a media jornada en cada autoescuela de manera individual y diferenciada; cada autoescuela, de manera separada, formalizó un contrato de trabajo con estos profesores, pagó sus nóminas, así como sus cotizaciones a la SS, y cada cónyuge se dedujo, de modo separado, esos gastos. Las retribuciones que perciben no están directamente relacionadas con los alumnos que presentan a examen sino con los servicios que prestan en cada una de las autoescuelas.

En cuanto a que D. Esteban presenta alumnos a examen tanto por el código de la autoescuela de su mujer, para todo tipo de permisos, como por el código de su autoescuela, sólo para permisos tipo B, disponiendo sólo de vehículos para este tipo de permisos, no alcanza a comprender como se utiliza este dato, meramente informativo, para afirmar la identidad de medios materiales y humanos. Por otro lado, se justifica en el hecho de que Esteban es también profesor en la autoescuela de su mujer, que, por su ubicación, en población mayor, tiene más capacidad; el hecho de que no facture a su mujer no significa que existe una finalidad defraudadora, sino todo lo contrario.

d) Respecto de la titularidad conjunta de cuentas corrientes, en un matrimonio en régimen de gananciales, ya sean las cuentas de titularidad individual o conjunta, implícitamente son de ambos, y el dinero obtenido separadamente por cada uno pasa a ser dinero del matrimonio en gananciales.

e) Titularidad conjunta de los locales donde se ejerce la actividad. Este dato no fue invocado para la constitución de la CB por la Inspección, sino que se basó en que la esposa era quien soportaba los bienes de inversión. Ahora se dice lo contrario. En todo caso, es absolutamente legal que los locales pertenezcan a ambos en una sociedad de gananciales.

f) Y en relación con los cursos, los puede contratar cualquier persona habilitada, y ésta a su vez subcontratar todo, siendo ésta la forma de proceder de que tiene DIRECCION006; por ello, cualquier posible rendimiento operaría entre una empresa en estimación directa y una S.L, no entre una empresa en estimación directa y otra en módulos; no queda reflejada intención defraudadora alguna, como tampoco por el hecho de que Esteban no facture a Francisca, sino todo lo contrario, pues la autoescuela en estimación directa, Francisca, tiene un empleado, Esteban, que no le produce gastos.

En definitiva, entiende que no existen motivos ni razones para entender que Francisca y su marido Esteban simularan ejercer actividades separadas, y por ende que tampoco existían razones para que la Administración creara aquella Comunidad de Bienes. -STSJ de 15-12-2016-

C) Análisis del Tribunal.

Establece el artículo 16 de la LGT:

" 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".

Lo primero que hemos de decir, como afirma la Abogacía del Estado, es que la Inspección Tributaria no está afirmando que una Comunidad de Bienes pueda ser titular de una Autoescuela, pues ciertamente sería contrario a lo dispuesto en el artículo 4.2 del RD 1295/2003 de 17 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento Regulador de las escuelas particulares de conductores (REPAC).

Es una afirmación o calificación, a los "únicos efectos tributarios", tal y como refiere el artículo 16.2 citado; es decir, la Administración entiende que los cónyuges han fingido o simulado un ejercicio separado de la actividad, cuando la realidad era una explotación conjunta por ambos de las dos autoescuelas, que es el acto o negocio realmente realizado y por el que deben tributar.

Es claro que, para apreciar la existencia de ficción o simulación en el ejercicio de una actividad, es preciso acudir a una prueba indirecta o de presunciones; esto es lógico; raramente habrá una prueba directa y concluyente, pues quien simula una actividad, la viste de una apariencia formal para aparentar otra; y ese ropaje puede ser más o menos vistoso.

En principio participamos de los criterios de la Sentencia invocada por la recurrente en su escrito de demanda del TSJ de 15-12-2016, acerca de los presupuestos necesarios para determinar si concurrió simulación en el modo de ejercer la actividad como empresas separadas, lo que ocurre es que, aplicada a este caso, los indicios a los que alude la Inspección y la parcial respuesta y explicación que se ofrece en la demanda, nos conducen a afirmar que sí existió simulación, y que en realidad no se ejercía la actividad separada sino conjuntamente.

Y es que es importante analizar todos los indicios expuestos de forma conjunta, global, pues si bien aisladamente alguno de ellos no tendría por qué suponer un ejercicio conjunto de la actividad, y en este sentido alguno de los razonamientos o explicaciones ofrecidos en la demanda tendrían sentido aisladamente considerados, lo pierden si se analizan en un contexto global.

No obstante, además, hemos de decir que en la demanda no se da respuesta a todos los indicios que expone la Inspección y recoge el TEAR en la resolución impugnada; valga como ejemplo, absolutamente básico, el indicio o dato referido en el apartado D) antes señalado:

" El régimen de tributación de ambos es distinto. Mientras que D. Esteban se encuentra incluido en el Régimen de EOS, su esposa tributa en Régimen de Estimación Directa modalidad normal; el marido no aportó a la Inspección facturas emitidas; las facturas recibidas suman 3.994,07 € en 2008. Carece de libro de facturas de bienes de inversión. En concreto, no tiene facturas de combustible, teléfono, imprenta, (manuales y test de exámenes), control de calidad (ISO), y muy pocas de reparaciones de vehículos. Por otra parte, existen numerosas facturas que acreditan un "trasvase" de gastos de la actividad de D. Esteban a Dña. Francisca: facturas de taller de vehículos pertenecientes a D. Esteban y emitidas a Dña. Francisca; facturas de combustible adquirido en DIRECCION002 y emitidas a Dña. Francisca; facturas recibidas por D. Esteban que se han anotado en libros de Dña. Francisca (por ejemplo, los asientos del libro diario de 2009. Reparaciones) Factura emitida por Dña. Francisca por la impartición de un curso en DIRECCION002, donde ejerce la actividad su marido ".

Si a todo esto no se da cumplida explicación y además lo relacionamos con el resto de los indicios, llegamos a la misma conclusión que la Inspección en el acuerdo de liquidación: no eran actividades separadas, la separación no era real sino una mera ficción que tenía por finalidad la elusión tributaria indicada en el planteamiento.

Pero debemos indicar también que en la regularización tributaria no sólo se ha tenido en cuenta que no se trataba del ejercicio de actividades separadas, sino una actividad conjunta, y que por imposibilidad de determinar los rendimientos por estimación directa, se acudió a la estimación indirecta, sino también por haber descubierto la Inspección ingresos en efectivo en cuenta de la actora por importe de 300.000 €, y otros de menor importe, con naturaleza de ganancia patrimonial no justificada, y respecto de las cuales nada se dice en la demanda; en las alegaciones a la Inspección aludía a que eran los ahorros de muchos años que se hallaban en la caja fuerte de la vivienda, y que por motivos de seguridad o miedo, por la contratación de una empleada, se depositaron en la entidad bancaria, de una vez (en el caso de los 300.000 €), o en sucesivas, frecuentes y múltiples ocasiones respecto del resto, junto con los ingresos ordinarios derivados de la actividad empresarial, pero sin diferenciar procedencia, durante los ejercicios de 2008 y 2009. Explicación entendible en términos de defensa jurídica, pero inaceptable para el Tribunal.

Cuarto.

Sobre la sanción: vulneración de los principios de culpabilidad, mala fe, motivación y proporcionalidad de las sanciones.

a) Alegaciones de la recurrente.

Justifica la recurrente este motivo de impugnación del siguiente modo:

Ausencia de Culpabilidad y de mala fe de los obligados tributarios.

Se alega que los cónyuges no escogieron esta forma de tributar con la intención y ánimo de sacar un beneficio, sino porque estaban convencidos que la normativa sectorial les imponía una prohibición, que también era aplicable al ámbito tributario.

Que no existe en el presente procedimiento ninguna prueba por la que se acredite la culpabilidad de la aquí recurrente.

Falta de motivación.

Dice que tanto el Acuerdo de Resolución del Procedimiento Sancionador como la posterior confirmación del TEAR, carecen total y absolutamente de una motivación, acudiendo para ello a fórmulas estereotipadas.

El TEAC en resolución de fecha 18 de febrero de 2016 (resolución número 07036/2015/00/00), por la que unifica criterios sobre la necesidad de motivación de las disposiciones sancionadoras tributarias y los requisitos

exigibles para considerar cumplida esa obligación, establece que la utilización de expresiones genéricas y estereotipadas, como la cuestionada en el caso ("analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad") no supone motivación suficiente de un acuerdo sancionador tributario.

La posible interpretación de la norma por la que en el presente supuesto se exoneraría de responsabilidad a la recurrente es en relación con el art. 4 del RD 1295/2003 y el art 4 de la Instrucción 10/C-97, de la DGT, que prohíbe expresamente que una Comunidad de Bienes sea titular de una Autoescuela. Ante dicha prohibición, los obligados tributarios interpretaron que tampoco podrían presentar las declaraciones bajo esa figura, pues la Comunidad no iba a ser nunca la titular de la explotación que se declaraba. Los obligados tributarios interpretaron que solo podían ser sujetos pasivos del IVA los titulares de la actividad que se declaraba. Y en consonancia, cada uno empezó a ejercer su actividad por separado y a declarar por separado, eligiendo el sistema de tributación que más adecuaba a sus ingresos, individualmente considerados.

Vulneración del derecho a no autoinculparse.

Todas las pruebas que utiliza la Administración para proponer las sanciones han sido facilitadas por la contribuyente, lo cual vulnera claramente el principio constitucional de autoinculpación o derecho a no declarar contra sí mismo.

Criterios de graduación utilizados para fijar la propuesta de sanción. Desproporcionalidad de la sanción impuesta

La sanción que se impone no solo está inmotivada, sino que es desproporcionada.

La contribuyente, en contra de lo que ahí se afirma, nunca le ha ocultado datos a la Administración en sus declaraciones del IRPF ni IVA. Lo cierto es que no se considera que la contribuyente haya dejado de declarar rentas percibidas, sino, en todo caso, que las mismas no se declararon correctamente. Los datos incluidos en las declaraciones eran conocidos perfectamente por la Administración.

En todo caso, se trataría de una infracción tributaria simple.

b) Alegaciones de la Abogacía del Estado.

En modo alguno la normativa en materia de tráfico le obligaba a actuar como lo hizo. Bien pudieron constituir una sociedad, pero de esa manera no se producía el indebido ahorro tributario que ahora han conseguido. El marido en simplificado o en módulos, y la mujer en régimen general y soportando casi todos los gastos.

En modo alguno el acuerdo sancionador está inmotivado o usa fórmulas estereotipadas.

No se vulnera el principio de presunción de inocencia o el derecho a no autoinculparse; la inspección tuvo que realizar una comprobación e inspección y pedir documentación, y llegó a la conclusión de que había comunidad por medios indiciarios, por lo que lo que en ningún caso se le forzó a autoinculparse.

Respecto a la calificación de la infracción y graduación de la sanción, la conducta apreciada se incardina en el artículo 191 de la LGT; es una infracción grave porque, además de superar los 3.000 la base de la sanción, existió ocultación, puesto que el obligado tributario era sabedor de que no existían actividades independientes de cada uno de los cónyuges sino que lo que realmente se ha producido es la existencia de una comunidad de bienes y al tributar como lo hizo, como actividad independiente a la de su cónyuge, su finalidad fue ingresar en la Hacienda Pública unos importes muy inferiores a los que le correspondería conforme a la regularización practicada por la Inspección. Y en cuanto a la ganancia patrimonial no justificada, era sabedor de que el valor de los bienes y derechos de los que era titular, no se correspondía con la renta declarada en el período.

Sobre el importe de la sanción es de aplicación lo dispuesto en el artículo 187 de la Ley 58/2003 General Tributaria que alude al perjuicio económico; en este caso dicho perjuicio fue del 100% (art. 191 LGT), que incrementa la sanción mínima en 25 puntos porcentuales.

c) Análisis del Tribunal.

En relación con la culpabilidad y motivación de la resolución sancionadora, traemos a colación lo que hemos dicho en otros muchos supuestos similares, en los que hemos concluido que la culpabilidad está ínsita en la propia conducta descrita; que no es preciso decir nada más, que los hechos hablan por sí mismos; así, en la sentencia de 21-11-2018, Rec. nº 38/2017, -ROJ STSJ CLM 2825/2018 -, decimos:

" A diferencia de otros supuestos en los que la motivación es escasa, referida particularmente a los casos en los que la Administración aprecia simple negligencia , que determina, en ocasiones, la anulación de la sanción por falta de adecuada motivación, en el caso presente no estamos hablando de simple negligencia, negligencia o imprudencia, dentro de una escala de graduación de la culpa; en este caso, de la conducta descrita, de los hechos que han determinado el Acuerdo de Liquidación, debemos hablar de dolo directo, intención o voluntariedad, pues se está diciendo, sin careta o subterfugio, que la facturación era total o parcialmente falsa, hecha con la finalidad de obtener una ventaja fiscal; en este caso la culpabilidad va de suyo, está ínsita en la propia conducta, en los términos a que se refiere la STS de 16 de julio de 2015, RC 650/2014 , al afirmar :

"Nos encontramos con una pura petición de principio, lo que se debe de justificar es la falta de diligencia, dar las razones por las que se consideró que no se actuó con la diligencia debida, y no apodóticamente partir del propio presupuesto al que se le debe de dotar de contenido al efecto; ciertamente existen conductas en las que la

falta de diligencia va ínsita en las mismas, basta, a veces, con una mera descripción de lo acaecido"; sentencia la anterior incorporada a su vez a la sentencia del TS de 20-12-2017. - ROJ: STS 4828/2017 -

Y la sentencia de esta Sala 332/2015 recaída en los autos 301/2013, así como la Sentencia 47/2017 de la Sección 1ª de esta Sala recaída en el recurso 140/2015.

En el caso analizado hemos de atender, al examinar la culpabilidad, al conjunto de indicios que resultan de la inspección y a las particulares circunstancias concurrentes; y así, los indicios aportados y expuestos en fundamentos anteriores, llevan a afirmar que la conducta fue intencional, dolosa, simulando o fingiendo una actividad separada cuando en verdad se trataba de una sola actividad, dirigida a no satisfacer los impuestos debidos. No cabe siquiera una comisión negligente, sino voluntaria, cuando la mayor parte de los gastos que generaba la autoescuela regentada por uno de los cónyuges eran asumidos por el otro en la otra autoescuela, tributando ambos por regímenes tributarios diferentes.

La conducta dolosa fue resaltada en el acuerdo sancionador, que a su vez motiva profusa y adecuadamente la existencia de la infracción, no utilizando fórmulas estereotipadas; en concreto se dice:

"Y en el presente caso cabe indicar que de los antecedentes que constan en el expediente, debidamente documentados por el instructor, hay que considerar que la conducta del sujeto pasivo es dolosa, considerando que el obligado tributario conocía la obligación de presentar una declaración veraz y completa. Ha incumplido dicha obligación, pues, en cuanto a la actividad económica declarada, se ha acreditado que la pretendida realización de dos actividades independientes y diferenciadas por parte del matrimonio formado por D. Esteban Y DÑA. Francisca no es real, sino una ficción que no tiene otra finalidad que, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido e IRPF (imputación de rentas para los comuneros) dividir los ingresos entre ambos para obtener en uno de ellos (Esteban) un pequeño rendimiento en la E.O.S y pérdidas en el otro (Francisca, que soporta todos los gastos) en E. Directa, que compensa con otros rendimientos. Es decir que el beneficio fiscal obtenido con las autoliquidaciones presentadas por el cónyuge en E. Directa, es muy superior al coste fiscal soportado por el cónyuge en E.O. S. El obligado tributario era sabedor de que no existían tales actividades independientes y al tributar como lo hizo su finalidad fue ingresar en la Hacienda Pública unos importes muy inferiores a los que le correspondería conforme a la regularización practicada por la Inspección. Y en cuanto a la ganancia patrimonial no justificada, era sabedor de que el valor de los bienes y derechos de los que era titular, no se correspondía con la renta declarada en el período".

Hemos afirmado en el Fundamento Jurídico anterior la existencia de simulación en el ejercicio separado de actividades.

Pues bien, la existencia de simulación implica una actuación dolosa, presupone "engaño" y "ocultación", a la vez que excluye toda interpretación razonable de norma tributaria que ampare su conducta.

STS de 26-1-2022. -ROJ STS 265/2022-, que a su vez remite a otras anteriores en el mismo sentido, y particularmente la STS de 16-12-2014 -ROJ 5667/2014-, en cuyo FJ 9º dice:

"No obstante, no podemos pasar por alto que la resolución sancionadora alude expresamente a la existencia de "simulación relativa" (Antecedente de Hecho Tercero; también en la propuesta de resolución sancionadora, pág. 18, se afirma la existencia de "negocio simulado"), figura que, conforme a la doctrina de este Tribunal, e incluso del Tribunal Constitucional, presuponen la existencia de "engaño", "ocultación" y, por tanto, "dolo".

Así, en STC 120/2005, de 10 de mayo, se afirma que "la simulación comercial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes ...

En sentido similar, en la Sentencia de 29 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 3400/2004) hemos dicho que "[c]omo la simulación se caracteriza por la existencia de una divergencia, querida y deliberadamente producida por las partes, entre su verdadera voluntad y su manifestación externa, con el fin de generar una apariencia jurídica que oculte a los terceros dicha voluntad, su apreciación en materia tributaria normalmente va acompañada de la sanción de las infracciones tributarias en que eventualmente se haya incurrido", porque "la ocultación imprescindible para la existencia de simulación determinará, en la generalidad de los casos, que se haya incurrido en alguno de los comportamientos infractores tipificados en la LGT" (FD Quinto). Y en la Sentencia de 20 de septiembre de 2012 (rec. cas. núm. 6231/2009) se define la simulación como una "conducta engañosa que de forma indirecta "evade" la norma tributaria" y "se caracteriza porque las partes quieren un fin distinto de la causa típica del negocio". Y se precisa que la evasión "se caracteriza por concurrir una violación de la obligación tributaria, caracterizada por una peculiar intensidad del dolo". En la evasión fiscal -se remata-, "lo esencial es precisamente el engaño consistente en mantener oculta para el Fisco la riqueza imponible (el hecho imponible o la base), para, de esta manera, escapar al pago del tributo ..."

Sobre la calificación de la infracción como grave, viene dada por el hecho de considerar la inspección la existencia de ocultación; el acuerdo sancionador dice al respecto:

A tenor del contenido del precepto citado, dos son los elementos sobre los que han de asentarse el error para ser invencible o inevitable: 1º. Que la declaración sea completa y veraz, es decir que no se haya omitido ningún elemento. 2º Que la desviación de la legalidad haya sido propiciada por una interpretación razonable de la norma. Ninguno de estos elementos se da en el presente caso, por una parte, el obligado tributario no presentó declaración

veraz del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los períodos 2009 al haber ocultado en su declaración la parte del beneficio obtenido en la actividad realizada por la comunidad de bienes, así como la ganancia patrimonial obtenida al aflorar rentas ocultas que debían haber sido declaradas. Por otra parte, no cabe exoneración de la responsabilidad por infracción tributaria, conforme establece el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, basándose en una interpretación razonable de la norma. La norma es muy clara y no ofrece dudas, procediendo citar en el presente caso".

En definitiva, el acuerdo sancionador justifica la existencia de "ocultación" como circunstancia que determina la existencia de infracción grave, en la apreciación de una situación de "simulación", conceptos ambos que, como hemos examinado, van de la mano.

La infracción imputada fue la prevista en el artículo 191.1:

" Dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación".

Infracción catalogada como grave cuando,

"... la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación".

Concretamente razona sobre esta cuestión del siguiente modo:

"En el presente caso, en el ejercicio 2009 la Base de la sanción es superior a 3.000 euros y existe ocultación ya que puesto que el obligado tributario era sabedor de que no existían actividades independientes de cada uno de los cónyuges sino que lo que realmente se ha producido es la existencia de una comunidad de bienes y al tributar como lo hizo, como actividad independiente a la de su cónyuge, su finalidad fue ingresar en la Hacienda Pública unos importes muy inferiores a los que le correspondería conforme a la regularización practicada por la Inspección. Y en cuanto a la ganancia patrimonial no justificada, era sabedor de que el valor de los bienes y derechos de los que era titular, no se correspondía con la renta declarada en el período.". En definitiva, vuelve a justificar la existencia de "ocultación" en la apreciación de "simulación".

Por último, la cuantía de la sanción vino correctamente determinada en aplicación del art. 187 de la LGT.

Quinto.

Vulneración del derecho a no autoinculparse.

Dada la singularidad de este motivo de impugnación y su carácter poco habitual hasta la fecha, hemos entendido aconsejable un análisis diferenciado.

Sobre este motivo de impugnación traemos a colación el análisis efectuado en la sentencia dictada en Autos nº 310/2019 (FJ 8):

"La actora dice que se vulnera el derecho a guardar silencio y no declarar contra uno mismo, recogido en el art. 24 CE (nemo tenetur se ipsum accusare), cuando se obtiene documentación de forma coactiva en procedimiento penal que posteriormente es la base de la actuación administrativa tributaria -liquidación por el IVA de 2015 y sanción-

Consideramos sentencias relevantes para tratar de esta cuestión las sentencias del Tribunal Constitucional 110/1984 (FJ 2º), 76/1990 (FJ 10º), 18/2005 (FJ 3º), 68/2006 (FJ 3º y 4º) y 54/2015 (FJ 7º). Al mismo tiempo habrá que tener presentes las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 25 febrero 1993 (caso Funke contra Francia, parágrafo 44), de 17 de diciembre de 1996 (caso Saunders v. Reino Unido, parágrafo 69) y de 3 mayo 2001 (caso J. B. contra Suiza, párrafos 64 a 70). También se citará la STS de 26 de enero de 2021, rec. 5758/2019.

A partir de las anteriores referencias, realizaremos la siguiente exposición de ciertas reglas o principios que nos deberán acercar a una solución al caso concreto planteado:

a) En el procedimiento de liquidación la Administración puede reclamar, con la amenaza implícita o explícita de la sanción del art. 203 LGT , los documentos precisos para la llevarla a cabo; y el sujeto pasivo está obligado a aportarlos.

En efecto, consideramos indiscutible que pesa sobre el sujeto pasivo la obligación de entregar la documentación que se le solicite en el proceso de gestión o inspección correspondiente, con la posibilidad, incluso, de aplicación de las sanciones del art. 203 LGT en otro caso. El problema, pues, no es ese. El problema que se plantea es si la documentación así obtenida puede utilizarse no solo para liquidar, sino también, después, para sancionar. Pues es lo cierto que nuestro Tribunal Supremo ha declarado en la sentencia de 26 de enero de 2021 (rec. 5758/2019) con cita de la STC 54/2015 y de varias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, lo siguiente:

"... de acuerdo con el Tribunal Europeo de Derechos Humanos el derecho a no autoincriminarse es un derecho que puede manifestarse de dos formas distintas, en función de las circunstancias concurrentes: de una

parte, puede manifestarse como el derecho de todo imputado en un procedimiento punitivo ("acusado en materia penal") a no aportar si no lo desea información autoincriminatoria que le reclame el poder público (entre otras, en este sentido, SSTEDH de 25 de febrero de 1993, asunto Funke c. Francia ; de 21 de diciembre de 2000, asunto Heaney y McGuinness c. Irlanda ; y de 3 de mayo de 2001, asunto J. B. c. Suiza) ; y, de otra parte, puede concretarse en el derecho de toda persona a que la información que se ha visto obligada o inducida a aportar al poder público sin su consentimiento en el curso de cualquier procedimiento no se emplee para fundamentar ulteriormente contra ella una condena penal o una sanción administrativa (SSTEDH de 17 de diciembre de 1996, asunto Saunders c. Reino Unido ; de 19 de septiembre de 2000, asunto I.J.L., G.M.R , y A.K.P . c. Reino Unido; o, en fin, de 27 de abril de 2004, asunto Kansal c. Reino Unido).

A esta segunda manifestación del derecho a no autoincriminarse se ha referido nuestro Tribunal Constitucional en la STC 54/2015, de 16 de marzo , que resuelve un recurso de amparo interpuesto en materia específicamente tributaria. En el FJ 7 de ese pronunciamiento señala, expresamente, lo que sigue: "En relación a la garantía de no autoincriminación en el ámbito tributario, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos se ha pronunciado, entre otras, en las Sentencias de 17 de diciembre de 1996, caso Saunders c. Reino Unido , y de 19 de septiembre de 2000, caso I.J.L . y otros c. Reino Unido, donde advierte que, si de acuerdo con la legislación aplicable la declaración ha sido obtenida bajo medios coactivos, esta información no puede ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada, aunque tales declaraciones se hayan realizado antes de ser acusado" (el énfasis es nuestro).

Así pues, y pese a lo que afirma el Tribunal de instancia, la necesaria salvaguarda del derecho a no autoincriminarse no reclama adelantar el inicio del procedimiento tributario sancionador al momento en el que se pueda atribuir al sujeto inspeccionado, más o menos fundadamente, la realización de una infracción tributaria. Reclama que la información que ha sido obtenida bajo medios coactivos -concurriendo la coacción legal que se deriva del artículo 203 LGT - en el procedimiento inspector no sea utilizada posteriormente en el seno del procedimiento tributario sancionador para enervar la presunción de inocencia del obligado tributario y, más concretamente en el caso que nos ocupa, para fundamentar por parte de la Administración tributaria la imposición de cualesquiera de las sanciones que se cuantifican en función del importe de la cuota liquidada al término del procedimiento de inspección.

Defender lo contrario supondría desposeer a la Administración tributaria de una facultad que le corresponde en el seno del procedimiento inspector con fundamento en el deber constitucional establecido en el artículo 31.1 CE -a saber, la facultad de requerir al sujeto inspeccionado cuanta información con trascendencia tributaria sea necesaria para llevar a buen término las actuaciones de comprobación e investigación- en aras de la supuesta salvaguarda de un derecho fundamental del obligado tributario -el derecho a no autoincriminarse- que no surte efectos en el seno del procedimiento inspector y que nuestro Tribunal Constitucional ha considerado aplicable, en exclusiva, a los procedimientos que pueden concluir en su seno con la imposición de sanciones (tributarias o de cualquier otra naturaleza)"

Así pues, lo que el Tribunal Supremo está dejando claro es que el interesado no puede negarse a aportar documentación en el procedimiento inspector, a la vista del deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Pero también que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional y TEDH, hay que plantear si la documentación así obtenida puede ser utilizada en un ulterior procedimiento sancionador.

b) El concepto de "aportación coactiva".

A juicio de la Sala, toda la documentación cuya aportación reclama la Administración en un procedimiento de gestión o de inspección, y que el interesado aporta, es una documentación obtenida coactivamente. En efecto, el art. 29.1.f de la LGT establece explícitamente como obligación tributaria la de " aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido". La letra g), por su parte, establece " La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas". Otros artículos recuerdan esta obligación para el procedimiento de comprobación limitada (art. 138.2) o inspección (art. 142.3). Y, de hecho, desde la misma comunicación de inicio de actuaciones, de 3 de julio de 2014, se indicó al interesado que le incumbía la obligación de aportación.

Por su parte, el art. 203.1 LGT, en sus apartados a y b, tipifica como infracción el no facilitar el examen de documentos y cualquier dato con trascendencia tributaria o el no atender a un requerimiento.

De modo que, si hay una obligación de aportación, y la falta de aportación puede ser sancionada, es claro que todo requerimiento se está haciendo bajo la amenaza (explícita o implícita) de sanción y, por tanto, su obtención es coactiva.

c) La prohibición de utilización de los documentos en un ulterior procedimiento sancionador no afecta a todos los documentos obtenidos en el procedimiento de liquidación.

A nuestro juicio, la prohibición de utilización en un ulterior procedimiento sancionador no se extiende a todos los documentos obtenidos coactivamente en el proceso de gestión o inspección.

Por supuesto, en primer lugar, no se extiende a los obtenidos de terceros, pues en tal caso no está comprometido el derecho a no autoincriminarse; según la STC 110/1984, ni siquiera se extiende a los obtenidos del sujeto pasivo pero que podrían haber sido obtenidos con total seguridad de un tercero, como una entidad bancaria.

En segundo lugar, tampoco se extiende a los libros de contabilidad, registros fiscales, facturas y otros documentos, en su caso, de confección y llevanza obligatoria por ley (véase el art. 29.2.d y e LGT), aunque la Administración los haya recabado del sujeto pasivo bajo amenaza de sanción.

Por el contrario, no podrá utilizar para sancionar manifestaciones del sujeto pasivo o bien documentos diferentes de los que hemos señalado, que se le haya compelido a aportar en el procedimiento inspector bajo amenaza implícita o explícita de sanción.

Que lo anterior es así lo deducimos de lo siguiente. Aunque, como ya vimos, es indudable que la doctrina del TEDH prohíbe la utilización a efectos sancionadores de la documentación obtenida del sujeto pasivo en la forma indicada, es lo cierto que el TEDH realiza ciertas matizaciones que es preciso tener presente. En efecto, en la STEDH Saunders contra Reino Unido (parágrafo 69) el Tribunal declaró que el derecho a no incriminarse uno mismo primariamente se refiere al derecho a permanecer en silencio, y que, según es comúnmente entendido en los países del Convenio, no se extiende al uso en asunto criminal de material que aunque pueda haber sido obtenido del acusado coactivamente, tiene una "existencia independiente de la voluntad del inculpado", tales como, entre otros, documentos obtenidos en virtud de un mandato, o bien las muestras de aliento, sangre, orina o tejidos corporales. Por el contrario, en el caso JB contra Suiza el Tribunal Europeo se refería a la compulsión que se había hecho sobre el interesado para aportar documentos relativos a las sociedades en las que había invertido dinero y para que declarara la fuente de sus ingresos; pues bien, en relación con estos requerimientos, el Tribunal indicó (parágrafo 68) que ese tipo de información difiere de los "datos que existen con independencia de la voluntad de la persona afectada", como eran los evocados por el Tribunal en el asunto Saunders y, por lo tanto, tales documentos no se podían obtener recurriendo a medios coercitivos o contrarios a la voluntad de esa persona y usar luego para sancionar.

Aunque hay que admitir que los términos utilizados por el TEDH (como el de "documentos obtenidos en virtud de un mandato" o el de "elementos con existencia independiente de la voluntad del inculpado") presentan un indudable halo de incertidumbre, creemos que, no obstante, nos permiten distinguir, como hemos dicho antes, entre documentos de llevanza obligatoria en virtud de normas mercantiles y fiscales ajenas por completo al ámbito de lo sancionador, y que como tales, no dependen de la voluntad del sujeto, sino de la obligación legal, y aquellos otros documentos (y por supuesto declaraciones de conocimiento) que dependen de la voluntad del sujeto, como en el caso JB contra Suiza eran los documentos relativos a sociedades y declaraciones sobre las fuentes de sus ingresos.

En un sentido aproximado, cuando el TEDH declaró vulnerado el derecho en el caso Funke contra Francia, se refería no a documentos contables obligatorios de los que se conoce su existencia, sino a "determinadas pruebas que presumían que existían pero de las que no tenían certeza" (parágrafo 44), esto es, a documentos ajenos a los obligatorios que podían existir o no y que en suma eran pruebas inculpatorias que se quería que aportase el propio investigado (en este caso las autoridades francesas habían reclamado extractos bancarios, un plan de ahorro y documentación relativa a la financiación de un apartamento, todo ello en relación con bancos situados en el extranjero).

Todas estas ideas engarzan con la que luce en la STC 76/1990, cuando se indica que " la Sala parte en su razonamiento de una equívoca comprensión de lo que supone la aportación de documentos contables en el art. 83.3 f) de la LGT . Los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente; situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la «declaración» comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los arts. 17.3 y 24.2 de la Constitución . Del mismo modo que el deber del ciudadano de tolerar que se le someta a una especial modalidad de pericia técnica verbi gratia, el llamado control de alcoholemia) no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismo y al de no declararse culpable (SSTC 103/1985 , 145/1987 , 22/1988 , entre otras muchas), cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad. Se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria. Desde esta perspectiva, tiene razón el Abogado del Estado cuando resalta que el citado art. 83.3 f) no es, en realidad, más que una garantía del cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos que se enuncian en el art. 35.2 de la propia LGT : llevar y conservar los libros de contabilidad, registro y demás documentos que en cada caso se establezca..."

d) La falta de aportación por el interesado de documentos, sea de un tipo, sea del otro, puede interpretarse como ausencia de los mismos y extraerse las consecuencias correspondientes sin que ello suponga necesariamente vulnerar el derecho a guardar silencio.

Si la Administración, con los datos de que dispone (obtenidos de terceros o bien documentos obligatorios del inspeccionado) ha generado una prueba suficiente de infracción fiscal, y, requerido el interesado para que aporte

documentos que expliquen determinados extremos, no los aporta, es posible, simplemente, entender que no se ha desvirtuado el conjunto probatorio aportado por la Administración, sin que suponga vulneración del derecho a guardar silencio. Como dice la sentencia del TEDH de 8 de febrero de 1996 (Murray contra Reino Unido), aunque una condena no puede basarse exclusivamente en el silencio del inculpado, " es evidente para el Tribunal que esas prohibiciones no pueden y no deberían impedir tener en cuenta el silencio del interesado, en situaciones que requieren seguramente una explicación por su parte, para apreciar la fuerza de persuasión de los elementos de cargo". Con esto queremos significar que en muchas ocasiones en las que la Administración reclama documentación extracontable lo que está haciendo, más que buscar una prueba incriminatoria, es dar al interesado la oportunidad de exculparse frente a una apariencia indiciaria de infracción que ya se deriva de los documentos que la Administración ha obtenido lícitamente (de terceros, documentación contable, etc). Si nada aporta, entender que no hay una contraprueba puede facilitar la admisión de las pruebas de cargo recogidas por la Administración sin que ello implique utilizar el silencio en contra del imputado. Obviamente, cualquier acusado es libre de dar una explicación alternativa, pero, si no la da, el constatar que no hay versiones alternativas no significa utilizar su silencio en su contra.

e) Si el interesado imputa a la Administración que ha utilizado documentación obtenida bajo amenaza de sanción de la que no debe utilizarse en el procedimiento sancionador (según lo que hemos dicho hasta ahora), debe de exponer con claridad ante el tribunal cuál es esa documentación en concreto y qué relevancia se le ha dado en el procedimiento sancionador.

Como indica la STC 68/2006, " Como hemos señalado, a juicio del recurrente en amparo, la vulneración del derecho a no autoincriminarse se habría producido, en esencia, porque, no habiéndosele informado de su derecho a no declarar contra sí mismo desde el inicio del procedimiento inspector que se siguió en relación con él, la documentación que proporcionó bajo coacción en el curso de dicho procedimiento fue empleada finalmente para condenarle por la comisión de varios delitos contra la hacienda pública. Ya en este punto es de señalar, como con acierto advierte el Abogado del Estado, que el recurrente no ha mencionado concretamente las «admoniciones, requerimientos y advertencias» que le dirigió la Inspección, ni cuáles fueron los documentos que ante tales intimaciones entregaron, ni por consecuencia, en qué medida esos documentos que aportó coaccionado pudieron tener razonablemente alguna virtualidad para su condena. Resulta, pues, así, que el demandante no ha atendido la carga que sobre él pesa y que va referida no sólo a abrir la vía para que este Tribunal pueda pronunciarse sobre las vulneraciones de la Constitución alegadas, sino también, y esto es lo que ahora importa, a «proporcionar la fundamentación fáctica y jurídica que razonablemente quepa esperar, y que se integra en el deber de colaborar con la justicia del Tribunal Constitucional, sin que le corresponda a éste reconstruir de oficio las demandas» (STC 91/2000, de 30 de marzo , FJ 9)".

El recurrente dice que todas las pruebas que utiliza la Administración para proponer las sanciones han sido facilitadas por la contribuyente, lo cual vulnera claramente el principio constitucional de autoinculpación o derecho a no declarar contra sí mismo.

Hemos establecido en el Fundamento anterior que no queda comprometido el derecho a no autoinculparse o declarar contra sí mismo cuando, " se trata de documentos obtenidos de terceros, pues en tal caso no está comprometido el derecho a no autoincriminarse; según la STC 110/1984 , ni siquiera se extiende a los obtenidos del sujeto pasivo pero que podrían haber sido obtenidos con total seguridad de un tercero, como una entidad bancaria...., tampoco se extiende a los libros de contabilidad, registros fiscales, facturas y otros documentos, en su caso, de confección y llevanza obligatoria por ley (véase el art. 29.2.d y e LGT), aunque la Administración los haya recabado del sujeto pasivo bajo amenaza de sanción".

En primer lugar, lo importante no es que la documentación o las pruebas hayan sido aportadas por el contribuyente; lo esencial es que la Inspección hubiera concluido la infracción en base a indicios o documentos que no estuviera obligado a aportar y se le hubiera exigido coactivamente; en este sentido, no tienen esta naturaleza, como hemos dicho, la contabilidad del recurrente o su cónyuge, la facturación, la documentación dada por terceros o que podía haber sido obtenida por la inspección previa solicitud a estos terceros.

En el fundamento tercero hemos concluido, con la Inspección, la existencia de simulación a la que se refiere el art. 16 de la LGT en base a los indicios apuntados; de entre ellos destaca la inspección el siguiente:

" Esteban se encuentra incluido en el Régimen de EOS. No aporta facturas emitidas. No tiene apenas facturas recibidas en 2008 la suma de todas ellas asciende a 3.994,07 € y en 2.009 a 3.104,50 €.

No aporta libro ni facturas de bienes de inversión.

En concreto, no tiene facturas de combustible, teléfono, imprenta (manuales y test de exámenes), control de calidad (ISO), y muy pocas reparaciones de vehículos. Por otra parte existen numerosas facturas que acreditan una "trasvase" de gastos de la actividad de Esteban a la actividad de Francisca: facturas de taller de vehículos de Esteban emitidas a Francisca, facturas de combustibles suministrados en DIRECCION002 emitidas a Francisca. Incluso se ha observado que existen facturas recibidas por Esteban que se han anotado en los libros de Francisca (v.gr. asientos nº NUM006 y 13 del libro diario de 2009 "reparaciones")

También se aporta factura emitida por Francisca por la impartición de un curso en DIRECCION002 (sede de la actividad declarada por Esteban).

Estos indicios son concluyentes, aparte de otros, para concluir la simulación, y la realidad de una actividad conjunta frente a la aparentemente separada. Y estos indicios no suponen ni implican autoinculpación por las razones indicadas.

Y, en segundo lugar, le es exigible al recurrente que concretara qué indicios de aquéllos que pudieran afectar al principio de no autoincriminación que hubieran sido determinantes para concluir la existencia de infracción; es decir, sin los cuales no se hubiera llegado a esta conclusión; pues si con abstracción de ellos también se hubiere llegado al mismo resultado, tampoco existiría vulneración del citado principio.

Sexto.

De conformidad con lo establecido en el art. 139 de la Ley Jurisdiccional se imponen las costas a la recurrente; y atendiendo a las circunstancias del caso y grado de complejidad, se limitan las costas, referido exclusivamente a los honorarios de Letrado, a la cantidad máxima de 500 €.

En el PO 158/2017 se estableció en la cantidad máxima de 3.500 €.

Entendemos adecuado rebajar aquí su importe máximo atendiendo a la absoluta igualdad entre ambos asuntos, gramaticalmente hablando. El grado de dificultad estaba en el primer asunto resuelto; en esta sentencia la argumentación también es la misma, y por ello se rebaja.

Vistos los preceptos citados y demás de pertinente aplicación,

FALLAMOS

1. Deses timamos el recurso.
2. Se imponen las costas a la recurrente con el límite aludido.

Notifíquese, con indicación de que contra la presente sentencia cabe recurso de casación para ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo, que habrá de prepararse por medio de escrito presentado ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, debiendo hacerse mención en el escrito de preparación al cumplimiento de los requisitos señalados en el art. 89.2 de la LJCA.

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

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Itma. Sra. Magistrada D.ª Gloria Gonzalez Sancho, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que, como Secretario, certifico en Albacete, a once de julio de dos mil veintidós.

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.