

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089067

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 52/2023, de 12 de enero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 47/2012

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación relativa. Considera la Sala que la contratación de la obligada tributaria como comisionista por pretendidas comitentes francesas, o canaria, constituye una simulación, un artificio en base al cual aparentar la extraterritorialidad en la prestación de servicios telefónicos, y, en lo que aquí importa, dejar de declarar rendimientos que sólo a la recurrente correspondían (mucho más allá del simple y falso concepto de comisión declarado). Los indicios (serios, reconocibles, ciertos, que conducen en razonar lógico a la simulación apreciada) acopiados y que apuntan de forma masiva en el mismo sentido, son plúrimos. Así pues, el absoluto dominio por la recurrente de aspectos técnicos esenciales en la prestación del servicio; la completa falta de infraestructura conocida en las teóricas comitentes; la apariencia de relación contractual entre supuestas comitentes y pretendida comisionista, en base a contratos similares entre sí que omiten aspectos básicos de la supuesta mediación; la confusión de cuentas de comisionista y comitentes (absolutamente ajena a la lógica de una relación como la aparentada); cubrir la operativa o giro de la recurrente la práctica totalidad del espectro de operaciones precisas para la prestación del servicio de comunicaciones, yendo mucho más allá de la simple mediación en la captación de clientela; el trato directo de la supuesta simple comisionista con proveedores de servicios y clientes finales de los mismos, sin que se acierte a adivinar qué papel se reservaba aquí a las pretendidas comitentes, cuando se sostiene que el absoluto y cuasi completo grueso de los ingresos por la prestación de servicios correspondía a rendimientos de las mismas; en fin, y sin afán de exhaustividad, irregularidades contables manifiestas, sin que sea posible discernir por cuenta de qué supuesta comitente se mediaba (pretendidamente) en cada caso, y se cobraba de cada locutorio. De hecho, a la lectura del escrito de demanda sigue sin explicarse qué intervención en la prestación de servicios tenían aquí las supuestas comitentes, sociedades instrumentales a que imputar falsamente los rendimientos de la actividad, en verdad. Por último, aclara la Sala que, a diferencia de lo alegado por la recurrente, la base imponible no se ha determinado por el método de estimación indirecta, sino en régimen de estimación directa, acudiéndose a los soportes documentales de ingresos y gastos, en particular cuentas bancarias y facturas.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 51 y 53.

PONENTE:

Don Eduardo Rodríguez Laplaza.

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ
Don ISABEL HERNANDEZ PASCUAL
Don EDUARDO RODRIGUEZ LAPLAZA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO 47/2012 (y acumulado 48/2012)

Partes: "BRIGHT COMMUNICATION SERVICES, S.L." c/ TEARC

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 º 52

Ilmos. Sres. Magistrados.

D^a. MARÍA ABELLEIRA RODRÍGUEZ, presidente

D^a. ISABEL HERNÁNDEZ PASCUAL

D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA (ponente)

En la ciudad de Barcelona, a doce de enero de dos mil veintitrés.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso contencioso administrativo nº 47/2012 (y acumulado 48/2012), interpuesto por "BRIGHT COMMUNICATION SERVICES, S.L.", representada por el Procurador D. Ricard Simó Pascual, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, representado por el Abogado del Estado.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA, Magistrado de esta Sala, quien expresa el parecer de la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La representación de la parte actora, por escrito presentado ante esta Sala, interpuso recurso contencioso administrativo contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en su caso), de fecha 31 de octubre de 2011, que acuerda desestimar la reclamación, seguida ante aquél bajo el número NUM000, y acumulada, "contra acuerdo dictado por AEAT Depen. Reg. de Inspec. Finan. y Trib. Cataluña. Por el concepto de IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Ejercicio 2003 y 2004. Liquidación tributaria derivada de Acta A02 con deuda positiva y sanciones tributarias resultantes.". La cuantía, en la resolución recurrida, a efectos de aquella vía, queda fijada en 16.351,32 euros.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta Jurisdicción.

Tercero.

Por auto de fecha 23 de julio de 2012 se declaró la acumulación a los autos de recurso seguidos ante esta Sala bajo el número 47/2012 de los seguidos ante la misma bajo el número 48/2012, a instancia de la misma recurrente, contra resolución del TEAR, de fecha 31 de octubre de 2011, que acuerda estimar en parte la reclamación (en cuanto a la sanción, se verá en qué términos), seguida ante aquél bajo el número NUM001, y acumulada, "contra acuerdo dictado por AEAT Depen. Reg. de Inspec. Finan. y Trib. Cataluña. Por el concepto de IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Ejercicio 2002. Liquidación tributaria derivada de Acta A02 con deuda positiva y sanciones tributarias resultantes.". La cuantía, en la resolución recurrida, a efectos de aquella vía, queda fijada en 51.811,58 euros.

Cuarto.

La actora deduce en cada caso demanda en la que, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que tiene a bien, interesa de esta Sala sentencia por la que declare:

"no ser ajustado a derecho la resolución del T.E.A.R. (...) impugnada, y más entrando en el fondo del asunto resuelva en su día la improcedencia del "Acuerdo de Liquidación", (...) declarando en consecuencia, lo errónea de

la liquidación; procediendo en su caso la Sala a anularla, del mismo modo que su sanción derivada, más con los demás pronunciamientos que en derecho sean procedentes"

Quinto.

La Administración demandada, en la contestación a la demanda, solicita la desestimación del recurso. Planteó igualmente motivos de inadmisibilidad a que se hará debida mención en el cuerpo de fundamentos de la presente.

Sexto.

Señalada inicialmente deliberación, votación y fallo del recurso el día 30 de septiembre de 2015, por auto de 9 de diciembre de 2015 se acordó en los siguientes términos:

"Se declara la concurrencia de prejudicialidad penal dimanante del procedimiento Diligencias Previas 2145/2007 seguido en el Juzgado de Instrucción número 18 de Barcelona , actualmente remitido al Juzgado Penal nº 23 de Barcelona con el número de Procedimiento Abreviado 417/2014 . Se decreta la suspensión del curso de las actuaciones del presente recurso, en tanto no esté definitivamente resuelta la causa penal. Librese despacho al Juzgado Penal para que comuniqué la conclusión de dicha causa a este Tribunal."

Séptimo.

Ha accedido finalmente a esta Sala, demandado por la Letrada de la Administración de Justicia, testimonio de firmeza de la resolución recaída en el orden jurisdiccional penal. En concreto, sentencia nº 280/2019 del Juzgado de lo Penal nº 23 de esta ciudad, de 21 de junio de 2019, a cuya apelación no dio lugar la SAPB (Sección 2ª), de fecha 15 de noviembre de 2021 (rollo de apelación nº 191/2021). En la causa penal fue parte personada la aquí recurrente, a título de responsable civil subsidiaria, no habiendo la misma formulado recurso de apelación contra la inicial sentencia condenatoria. Tampoco dio de ella conocimiento a esta Sala, pese a serle necesariamente conocida, ni de su contenido y eventual influjo en la resolución de la presente controversia (que constituía parte de la fundamentación del escrito de demanda) ha tenido a bien, en el largo año transcurrido desde que se pronunciara la firmeza de la sentencia en el orden penal, formular alegación alguna en los presentes autos de recurso.

Octavo.

Señalada de nuevo, previa designación, por vez primera, del Magistrado Ponente que figura en la presente, deliberación, votación y fallo del recurso, ha tenido aquélla efectivamente lugar.

La fecha y número de la presente sentencia, conforme a acuerdo gubernativo, son consignados en la misma sin intervención de los Magistrados que componen el Tribunal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Como se ha adelantado en los antecedentes de hecho, el presente recurso contencioso administrativo tiene por objeto sendas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, ambas de fecha 31 de octubre de 2011, desestimando (y estimando en parte, respectivamente) reclamaciones seguidas ante aquél bajo los números NUM000, y acumulada, y NUM001, y acumulada.

La primera resolución recurrida contiene la siguiente relación de antecedentes:

"1)- Con fecha 26 de octubre de 2006 la Inspección de los Tributos incoó acta de disconformidad A02- NUM002 por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003-2004.

Del contenido de la misma, del pertinente informe ampliatorio del acta de disconformidad y demás antecedentes resultan los siguientes datos de relevancia:

- Las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante Comunicación notificada el 13 de mayo de 2005, en relación, entre otros, con el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2002-2003, con carácter general. El siguiente 16 de octubre de 2005 se notificó ampliación del alcance temporal de las actuaciones al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, también con carácter general.

- A efectos del cómputo del plazo de duración de actuaciones inspectoras, se produjo una interrupción justificada de las actuaciones por solicitud de información a la Unión Europea de 42 días; asimismo no procedió la

inclusión de 160 días correspondientes a dilaciones no imputables a la Administración, con lo que el total de días no computables asciende a 2002.

- Mediante Acuerdo de 6 de septiembre de 2006, notificado el siguiente 8 de septiembre, el Inspector Regional decidió la ampliación del plazo de duración de actuaciones de doce a veinticuatro meses de acuerdo con lo previsto en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el artículo 31 ter del entonces vigente Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, al considerar que revestían especial complejidad, por una parte por la relación mantenida por el obligado tributario con sociedades establecidas en el extranjero (Francia) lo que hizo necesario efectuar solicitudes de información a la correspondiente administración extranjera, a fin de poder determinar si existía una posible simulación de la extraterritorialidad de la comercialización de servicios telefónicos. Adicionalmente la naturaleza de las actividades del obligado tributario, venta de servicios telefónicos por todo el territorio peninsular, comportaba la necesidad de realizar peticiones de colaboración a las Delegaciones de la AEAT de Madrid y Valencia. Además la Delegación de la AEAT de Canarias tuvo que realizar actuaciones de comprobación paralelas como consecuencia de la constitución en dicho territorio de una sociedad estrechamente vinculada con el sujeto pasivo y su actividad.

Se apuntaba en dicho Acuerdo la posible concurrencia de otro motivo de ampliación del plazo previsto en la ley, la ocultación a la Administración tributaria de alguna de las actividades empresariales o profesionales realizadas por el sujeto pasivo, al disponer de evidencias que probarían que la contratación del obligado tributario como comisionista por sociedades francesas sería una simulación, un disfraz para aparentar la extraterritorialidad de la comercialización interior de servicios telefónicos.

- El sujeto pasivo había presentado declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2003-2004, con el siguiente detalle:

EJERCICIO 2003

Cifra de negocio 262.954,88
Ingresos accesorios 244,14
TOTAL INGRESOS 263.199,02
Consumos de explotación 36.884,68
Gastos de personal 78.972,64
Dotaciones para amortización 8.635,59
Otros gastos de explotación 92.301,83
Gastos financieros y asimilados
Otros gastos varios
TOTAL GASTOS 216.794,74
Diferencia 46.404,28
Compensación B. I. Negativas 2001-2002 19.611,35
BASE IMPONIBLE 26.792,93
Cuota íntegra (30%) 8.037,88
Deducción por inversiones tecnológ. 2002 1.416,15
Deducción por inversiones tecnológicas 1.671,46
Total deducciones 3.087,61
Cuota líquida 4.950,27
Retenciones e ingresos a cuenta 21,45
Resultado del ejercicio a ingresar 4.928,82

EJERCICIO 2004

Cifra de negocio 383.530,19
Ingresos accesorios 158,38
TOTAL INGRESOS 383.688,57
Consumos de explotación 41.929,21
Gastos de personal 123.983,37
Dotaciones para amortización 13.780,11
Otros gastos de explotación 113.047,27
Gastos extraordinarios 71,58
Otros gastos varios
TOTAL GASTOS 292.811,54
Diferencia 90.877,03
Compensación B. I. Negativas
BASE IMPONIBLE 90.877,03
Cuota íntegra (30%) 27.296,76
Deducción por inversiones tecnológicas 5.684,27
Total deducciones 5.684,27

Cuota líquida 21.612,49
Retenciones e ingresos a cuenta 23,77
Pagos a cuenta 1.774,38
Resultado del ejercicio a ingresar 19.814,34

- La Inspección apreció la existencia de anomalía sustanciales en la Contabilidad, después de examinar libros registros de facturas emitidas y recibidas y libro diario, señalando que "la contabilidad describe formal y materialmente el marco mercantil que el obligado diseñó acerca de la comercialización de servicios telefónicos, al presentarse como un mero comisionista por cuenta de un tercero. Sin embargo, la contabilidad no da cuenta de la auténtica realidad económica de su actividad. Consecuentemente, en la medida en que la contabilización encubre la auténtica naturaleza de las relaciones mercantiles del obligado, en ocasiones alterando la titularidad de las rentas existentes y en otras eludiendo su registro y siempre con claras repercusiones fiscales, esta Inspección aprecia la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad del obligado".

- BRIGHT COMMUNICATION SERVICIOS SL (en adelante, BRIGHT) se constituyó el 19 de abril de 2001, declarando como objeto social la prestación de servicios de telecomunicaciones. En los periodos comprobados figuró dada de alta en IAE en el epígrafe 844 Servicios de publicidad, relaciones públicas y similares.

- BRIGHT sostiene que actuaba como agente comisionista exclusivo, sucesivamente, de tres sociedades francesas, para la comercialización de servicios telefónicos por cuenta de éstas, mero mediador por cuenta de un tercero. Sus funciones como comisionista, según sus manifestaciones, consistieron en localizar y reclutar locutorios a los que ofrecían servicios telefónicos (líneas telefónicas y tarjetas prepago); cobrar el coste del pedido (siempre pagado por adelantado) en una cuenta bancaria propia, pero por cuenta de los comitentes franceses; transmitir los pedidos a la sociedad francesa, que, a su vez, habilitaría un saldo telefónico a favor del locutorio; además el obligado, de acuerdo con las instrucciones del concreto comitente francés, procedería (con cargo al dinero cobrado por cuenta de él) a efectuar los pagos desde sus cuentas bancarias, periódicamente, por la compra de servicios a las operadoras (españolas, británicas, italianas o portuguesas, pero nunca francesas). Por todas estas labores facturaría a los sucesivos comitentes una comisión que oscilaba entre el 4,5-6% sobre los cobros efectuados a los locutorios. Según su versión, cada comitente francés debía habilitar el saldo telefónico de los locutorios, controlar su consumo y emitir periódicamente una factura a los múltiples locutorios extendidos por el territorio peninsular, a tenor del efectivo consumo telefónico. El obligado mantiene en su poder el dinero cobrado a los locutorios (contabilizado en la cuenta 437 Anticipos de clientes) durante un tiempo variable hasta que, según afirma, recibe instrucciones de su comitente indicándole que realice transferencias para pagar a las diferentes operadoras nacionales o extranjeras. Facturó a estas empresas comisiones (mediante la aplicación del porcentaje correspondiente) sobre los cobros efectuados a los locutorios, mensualmente, y el obligado declaró exclusivamente las rentas de la supuesta comisión devengada.

- Según información obtenida por la Inspección, BRIGHT suscribió contratos privado como comisionista con las sociedades francesas WISE COMMUNICATION SYSTEMS (WISE) desde el 1 de marzo de 2002; STS SPACE TELECOMMUNICATION SYSTEM (STS SPACE) a partir del 5 de enero de 2004 y GLOBAL COMMUNICATION SYSTEM (GLOBAL) a partir del 1 de mayo de 2005.

Los tres contratos son similares, no consta en ellos el porcentaje de comisión a cobrar por BRIGHT, todos suscritos en Francia, a pesar de no contar el sujeto pasivo con justificantes documentales de viajes o estancias en dicho lugar.

Aunque los contratos se firman sucesivamente, sin solución de continuidad, de modo que una empresa sustituiría a la siguiente, este calendario no concuerda con los datos económicos derivados de los vínculos comerciales. Así, el 10 de octubre de 2003 (en principio durante la vigencia del contrato con WISE) se realizó un pago de 60.000 € por cuenta de la sociedad STS SPACE, lo que según la mecánica descrita por el obligado presupone el previo cobro a los locutorios, por lo que parece que el vínculo comercial se adelantaría al menos cuatro meses a la firma del contrato (5 de enero de 2004), sin que la explicación aportada por el obligado tributario de que respondía a una fianza del futuro contrato que luego no se exigió, fuera aceptada por la Inspección, habida cuenta de que se contabilizó como Anticipo de clientes, de modo que BRIGHT paga a un futuro comitente con cargo a una cuenta nutrida con cobros procedentes de locutorios, que dadas las fechas corresponden a servicios que BRIGHT efectúa por cuenta de otro comitente (WISE). También se observó que meses después de la firma del contrato como agente exclusivo de STS SPACE se siguen haciendo pagos a WISE. Del mismo modo, en el tránsito de STS SPACE a GLOBAL también se han detectado pagos efectuados por cuenta de STS SPACE con posterioridad a la firma del contrato con GLOBAL.

Frente a esta realidad de pagos y cobros simultáneos a varios comisionistas, las facturas emitidas por BRIGHT a las operadoras francesas son 24 facturas mensuales correlativas desde enero de 2002 a diciembre de 2003 a WISE, doce facturas correlativas a STS SPACE desde enero a diciembre de 2004 y doce facturas correlativas a GLOBAL desde enero a diciembre de 2005, todas ellas mensuales, en las mismas consta el concepto de facturación (comisiones por los cobros efectuados a los locutorios), se hace referencia al contrato suscrito con el comitente y el importe facturado. No incluyen referencia al importe de cobro a los locutorios, ni el porcentaje de comisión aplicado.

A pesar de las características de la operativa comercial antes descrita (pequeños y numerosos cobros de locutorios que se destinan a pagar grandes cuantías de las operadoras por cuenta de los comitentes) no consta que se pagaran finiquitos ni saldos restantes al finalizar la relación comercial con cada uno de los comitentes.

La llevanza de la Contabilidad no permite discernir a que comitente corresponde cada concreto cobro realizado a los locutorios, se alegó que existía un sistema extracontable que permitía la diferenciación, pero no se aportó porque el obligado manifestó que era irrecuperable, a pesar de que la concurrencia de comitentes había existido en fechas próximas a las actuaciones inspectoras. La Inspección pone de manifiesto la insostenibilidad de que, aún no estando el relevo de comitentes netamente delimitado, la comisión devengada coincida expresamente con la aplicación del porcentaje correspondiente al comitente en vigor en el ejercicio sobre el total recaudado.

- Se solicitó información sobre las sociedades francesas, supuestas comitentes, a las autoridades fiscales de ese país. En relación con WISE (comitente en los ejercicios 2002-2003) se contestó que dicha sociedad fue objeto de comprobación contable, desde el 24 de marzo de 2004 al 18 de febrero de 2005, en relación con los años 2001-2002, y a continuación de la puesta de manifiesto de la regularización resultante (sancionada por mala fe, dolo), la sociedad fue objeto de liquidación judicial el 1 de abril de 2005. En cuanto a su actividad se comunicó que la sociedad se dio de alta en el censo como suministradora de servicios de telecomunicaciones; de hecho no tenía ninguna actividad localizada en Francia, no disponiendo de material alguno, ni siquiera informático; resultando que todos los proveedores de la sociedad estaban localizados en Gran Bretaña e Italia y que la totalidad de los clientes se encontraban en Italia; el servicio de comprobación no encontró traza (contratos, facturas..) de relación con la sociedad española BRIGHT; la contabilidad no se juzgó probatoria, teniendo en cuenta las numerosas irregularidades especialmente las relativas a los pagos y cobros en metálico.

En cuanto a STS SPACE (comitente en 2004 y parte de 2005) se comunicó que dicha sociedad fue disuelta el 7 de septiembre de 2005, su domicilio social era una vivienda donde no existía ningún abonado conocido de teléfono, no existe evidencia de que tuviera infraestructura significativa salvo un trabajador declarado, no ingresó cuotas por el Impuesto sobre el Valor Añadido o Impuesto sobre Sociedades y sus cuentas bancarias son desconocidas.

GLOBAL estaba siendo objeto de actuaciones de comprobación por las autoridades fiscales francesas, se conoce que su domicilio se ubica en una vivienda.

- Se aprecia por la Inspección comunidad de rasgos y afinidad operativa en los sucesivos comitentes, apreciándose gran similitud en las condiciones contractuales y en los propios contratos, tanto en los aspectos que regulan y cláusulas que estipulan, como en la omisión de aspectos técnicamente claves para la comercialización mayorista de tiempo de telefonía, al no regular sobre el centro neurálgico de la reventa de servicios de telefonía, lugar físico o rack donde se interconecta el revendedor con las distintas operadoras y dónde se instala la plataforma de conmutación o direccionadora (platform switch) que permita estar en condiciones de ofrecer el mejor precio posible encaminando para cada llamada la conexión al operador más competitivo por destino.

- El obligado dispuso siempre del control de este aspecto tan importante: la titularidad del alquiler del nudo o nodo de interconexión, punto dónde se interconecta el proveedor (operadoras) con los clientes (locutorios), ubicado en el Data Center que Interxión España tiene en Madrid, c/ Albasanz. El revendedor para ofrecer precios auténticamente competitivos a los locutorios debe poder suministrar servicios a través de varias operadoras a fin de estar en condiciones de proporcionar para cada llamada, la línea de acceso al teléfono de destino más económica del mercado. Se utiliza una plataforma de conmutación ubicada en un Data Center; en la práctica se alquila un espacio físico dotado de uno o varios armarios técnicos (racks) donde el titular sitúa el equipo preciso para interconectar las distintas operadoras con las líneas de los clientes, lo que permite encaminar la llamada con el criterio del menor coste.

El 26 de noviembre de 2001 se firmó un contrato entre las compañías International Communication System, UK Limited (en adelante ITS, con sede en Londres) e Interxión España por la que ésta arrienda un nodo de conexión en su Data Center de Madrid, en dicho contrato figura como jefe de compras de la sociedad inglesa Tharik Batthi. Con posterioridad, según información facilitada por Interxión España, ITS paso a ser BRIGHT.

La Inspección preguntó al interesado acerca del motivo por el que asumía el coste y la titularidad del nodo de conexión y no su comitente, la explicación fue que el nodo de interconexión era imprescindible para prestar el servicio a los locutorios.

- También se observa un claro patrón en la operativa comercial comitente-comisionista: el sujeto pasivo cobra a los locutorios en sus propias cuentas bancarias, el comitente insta periódicamente del comisionista la remisión de lo cobrado, especificándole qué pagos debe efectuar por su cuenta a las operadoras de telefonía; la comisión se factura mediante una única factura mensual, descontándola de las cantidades que ha ido cobrando de los locutorios; los comitentes no exigieron el depósito de fianza o garantía al obligado. Se asumen por el sujeto pasivo como gastos propios los servicios vinculados con la comercialización (publicidad, listas de tarifas, portes por envío de tarjetas telefónicas) y también en la cuenta servicios bancarios se asumen como propios gastos derivados de las transferencias que efectúan las operadoras por compra de servicios telefónicos.

Es el obligado tributario, a juicio de la Inspección, el que controla efectivamente la comercialización de los servicios telefónicos: contacta con los locutorios; toma nota de los pedidos o formularios donde se consignan; cobra

en sus cuentas por adelantado el pago de los locutorios; recluta clientela, comprando a los locutorios el equipo electrónico preciso para la gestión telefónica y cediéndoselo a cambio de tráficos presentes y futuros; recibe directamente las tarjetas prepago del fabricante inglés, procediendo a su envío a los locutorios; es titular del alquiler del nudo de interconexión que permite encauzar y distribuir el tráfico telefónico de los locutorios a través de la ruta telefónica óptima; soporta todos los gastos accesorios vinculados a la comercialización (publicidad, portes.); paga a las operadoras, yendo a su cargo los gastos bancarios (comisiones) inherentes a las transferencias que hace por cuenta de cada comitente.

- El obligado tributario dispone de facturas originales emitidas por distintas operadoras (Eutelia, Edisontel, Uni2), cuyo destinatario es WISE y STS SPACE sin que haya justificado el por qué. Se ha tratado de justificar alegando que son copias y no originales, pero la Inspección constató que no hay en dichas facturas indicación visible alguna de que se trate de una copia.

En cuanto a las facturas emitidas por las sociedades francesas, la Inspección deja constancia de que son similares las emitidas por las distintas sociedades a los locutorios en cuanto a formato, tipo de letra, distribución de apartados, mismo criterio de serie de facturación y número de identificación de cliente; también son semejantes los formularios de solicitud bajo los que se comercializan los servicios telefónicos en las distintas sociedades que actúan sucesivamente.

- Asimismo se detalla la existencia de connivencia de personas que actúan simultáneamente vinculadas al obligado tributario y a las sociedades francesas. Se comprobó por la Inspección que accediendo a la web de GLOBAL, se encontraban enlaces para acceder a las webs de los comitentes anteriores y en todas ellas figuraba Tarik Bhatti como titular del dominio y presidente de cada una de ellas, afirmando que la propia página web ilustra sobre el vínculo existente entre sociedades que el obligado presenta como sucesivos comitentes independientes (entre sí y respecto del obligado). En el cuadro siguiente elaborado por la Inspección se detalla la malla de interrelaciones y vínculos detectados:

- Se realizó un examen de cuentas bancarias y se detectó que en la misma sucursal de La Caixa donde BRIGHT tenía cuenta, la entidad STS SPACE era titular de una cuenta de no residente, el autorizado en dicha cuenta era un empleado de BRIGHT (Juan Pablo), y la misma cumplía idéntica función que la cuenta titularidad de BRIGHT en cuanto a cobros y pagos, los fondos de esta cuenta de no residentes se destinan al pago de facturas de las operadoras y de facturas a nombre de BRIGHT. En los archivos copiados por la Inspección de los ordenadores de BRIGHT se registraban tanto los ingresos procedentes de su propia cuenta como los realizados en la cuenta de no residentes (se denominan La Caixa y La Caixa 2). Los cobros de locutorios ingresados en la cuenta de no residentes, no se recogen en la Contabilidad oficial de BRIGHT.

- La Inspección concluye que el obligado tributario se sirvió del disfraz de tres sucesivas sociedades francesas con el propósito de dotar de apariencia legal la comercialización de servicios telefónicos como comisionista, cuando realmente se prestaba directamente dicha actividad en nombre propio (la actividad realmente desarrollada por BRIGHT fue la comercialización de servicios telefónicos), eludiendo, por una parte, la tributación del IVA y también la de las rentas obtenidas por la venta de servicios telefónicos, que se presentaban como de titularidad de sus comitentes.

- Se procede a imputar como ingresos los procedentes de locutorios por venta de servicios.

En cuanto a los gastos, se han tomado los cargos en las cuentas bancarias del obligado), contabilizados, y los cargos en la cuenta 437 (pagos a operadoras), sin más ajuste que la eliminación de los referentes a la "comisión" que devenga el sujeto pasivo. No se pudo aplicar el criterio del devengo para el cómputo de ingresos ni de gastos.

En cuanto a los ingresos, sólo se disponía de los ingresos en cuentas que suponen un cómputo anticipado (lo que redundaría en la propuesta de regularización en perjuicio del interesado), dado que por las características del sector es habitual el cobro previo del servicio a los locutorios para habilitar saldo telefónico. No se pudo conocer los datos de devengo, el obligado tributario no facilitó dicha información, alegando que quien factura a los locutorios son las sociedades francesas, que como se ha indicado carecen de infraestructura alguna; siendo también inútil requerir a los locutorios en este sentido en razón de su número y dispersión geográfica, y habida cuenta de la imposibilidad de contrastar la respuesta.

En cuanto a los gastos también se ha atendido al flujo monetario, con un efecto de anticipar gastos porque en el sector igualmente es frecuente el prepago (lo que beneficiaría al interesado en la propuesta de regularización). La Inspección podría determinar el devengo de los gastos por pagos a operadoras españolas (compra de servicios telefónicos), pero no en las compras a operadoras comunitarias dado que el obligado forma parte de una red internacional que opera en varios países y se utiliza para comercializar servicios en Italia también, no existiendo certeza de que una factura emitida por una operadora extranjera a cualquiera de los pretendidos comitentes franceses deba imputarse enteramente al consumo efectuado en España.

Habida cuenta de estas dificultades para aplicar el criterio de devengo, se requirió al respecto al obligado tributario que no contestó a la Inspección.

- El obligado tributario no compareció en el acto de formalización del acta, de modo que ésta se tramitó como de disconformidad, notificándole una copia al interesado el 27 de octubre de 2006.

2)- El Inspector Regional de Cataluña dictó Acuerdo de liquidación el 29 de marzo de 2007, notificado el 30 de marzo, confirmando íntegramente la propuesta de regularización contenida en el acta, concluyendo que la verdadera actividad llevada a cabo por BRIGHT no fue la intermediación en la compraventa de servicios de telefonía sino la comercialización directa de tales servicios, apreciando la existencia de simulación (relativa) a partir del conjunto de indicios acreditados por la Inspección, detallados en el apartado anterior. La deuda a ingresar asciende a 16.833,35 €, de los que 15.076,88 € corresponden a cuota y 1.756,47 € a intereses de demora. El detalle de la liquidación es el siguiente:

EJERCICIO 2003

Cifra de negocio 4.382.581,24
Ingresos accesorios 244,14
TOTAL INGRESOS 4.382.825,38
Consumos de explotación 4.132.485,93
Gastos de personal 78.972,64
Dotaciones para amortización 8.239,08
Otros gastos de explotación 92.301,83
Gastos financieros y asimilados
Otros gastos varios
TOTAL GASTOS 4.311.999,48
Resultado del ejercicio 70.825,90
Compensación B. I. Negativas
BASE IMPONIBLE 70.825,90
Cuota íntegra (30%) 21.247,77
Deducción por inversiones tecnológ. 2001 0,00
Deducción por inversiones tecnológicas 1.671,46
Cuota líquida 19.576,31
Retenciones e ingresos a cuenta 21,45
Autoliquidado 4.928,82
Cuota de acta 14.626,04
Intereses de demora 1.725,28
Total deuda 16.351,32

EJERCICIO 2004

Cifra de negocio 9.953.887,69
Ingresos accesorios 158,38
TOTAL INGRESOS 9.954.046,07
Consumos de explotación 9.611.006,05
Gastos de personal 123.983,37
Dotaciones para amortización 13.780,11
Otros gastos de explotación 113.047,27
Gastos extraordinarios 71,58
Otros gastos varios
TOTAL GASTOS 9.861.888,38
Resultado del ejercicio 92.157,69
Compensación B. I. Negativas
BASE IMPONIBLE 92.157,69
Cuota íntegra (30%) 27.747,60
Deducción por inversiones tecnológicas 5.684,27
Cuota líquida 22.063,33
Retenciones e ingresos a cuenta 23,77
Pagos a cuenta 1.774,38
Autoliquidado 19.814,34
Cuota de acta 450,84
Intereses de demora 31,19
Total deuda 482,03

El Inspector Regional señala que lo relevante es que en la simulación se registra una divergencia entre la declaración expresada por las partes y la realidad, es decir, una diferencia entre la voluntad y la declaración: existe una voluntad declarada aparente y otra oculta, escondida para los terceros. Y afirma que, sin duda alguna, uno de los elementos que reviste mayor dificultad cuando nos encontramos frente a una simulación, es la prueba de su existencia, de ahí que en la mayoría de los casos, el único medio de prueba al que resulta posible acudir para demostrar su existencia (de simulación) sea la denominada prueba indirecta o de indicios, la cual se encuentra

plenamente admitida como medio de prueba en el artículo 386 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil .

Tras analizar los hechos comprobados en las actuaciones inspectoras determina que la actividad realmente realizada por BRIGHT es la comercialización directa de servicios de telefonía, no la mera intermediación, por lo que deben imputarse a ella los ingresos y gastos de la actividad.

La base imponible se determina en régimen de estimación directa, a pesar de que la contabilidad presenta anomalías sustanciales, y se acude a los soportes documentales de ingresos y gastos, en particular cuentas bancarias y facturas.

Los ingresos procedentes de pagos a locutorios con entrada en cuenta de La Caixa se contabilizan en cuenta de pasivo Anticipo de clientes, que se va saldando a medida que el dinero se destina a pagar operadoras o bien se devenga comisión de BRIGHT; la cuenta de no residentes de la que es titular STS SPACE, identificada como La Caixa 2 cumple la misma función y lo recaudado a través de esta cuenta tiene el mismo destino. Considerando que los ingresos de las cuentas bancarias son los ingresos del obligado tributario por venta de servicios, se han tomado las entradas en cuentas como ingresos de la actividad, la cifra de negocio está constituida por los cobros por ventas percibidos de locutorios en la cuenta de La Caixa y los cobros percibidos en la cuenta de no residentes a nombre de STS SPACE, identificada como La Caixa 2 (no contabilizados en BRIGHT) que ascienden a 4.382.581,24 € en 2003 y 9.953.887,69 € en 2004.

Se han admitido como gastos, todos los pagos efectuados, entre ellos los remitidos a las distintas operadoras, tanto los efectuados a través de la cuenta de La Caixa, como a través de la cuenta denominada La Caixa 2, ajustándose eliminando las comisiones devengadas por el obligado tributario. El total de gastos asciende a 4.095.601,25 € en 2003 y 9.569.076,84 € en 2004. Como se ha indicado en apartados anteriores se ha seguido el criterio de caja y no devengo por imposibilidad de aplicar este último.

3)- Contra el Acuerdo de liquidación se interpuso reclamación económico administrativa el 27 de abril de 2007, que fue tramitada con el n.º NUM000.

4)- Conferida la correspondiente autorización para iniciar expedientes sancionadores con fecha 19 de octubre de 2006, el 27 de octubre siguiente se notificó Acuerdo de inicio del expediente sancionador A51- NUM003 y propuesta de imposición de sanción (procedimiento abreviado), dictándose el Acuerdo de imposición de sanción el 18 de abril de 2007, notificado al día siguiente.

En dicho acuerdo, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante LGT), se le imponía una sanción total por infracción tributaria por importe de 16.567,72 €, por haber dejado de ingresar en el ejercicio 2003, 14.265,77 €, y en el ejercicio 2004, 450,84 €.

EJERCICIO 2003 EJERCICIO 2004

Artículo aplicable Art. 191 Ley 58/2003 Art. 191 Ley 58/2003

Base sanción 14.625,77 450,84

Medios fraudulentos SI SI

Calificación infracción MUY GRAVE MUY GRAVE

Sanción mínima 100 100

Perjuicio Económico 20

% sanción 120 100

Importe sanción 17.550,92 450,84

Deducción sanc. Art. 195,3 1.434,04

Sanción efectiva (1) 16.116,88 450,84

La infracciones se califican como muy graves por la utilización de medios fraudulentos, la sanción mínima se incrementa en aplicación del criterio de graduación del perjuicio económico en 20 puntos porcentuales en el ejercicio 2003 (perjuicio económico 74%). Asimismo en dicho ejercicio se procede, en aplicación de lo previsto en el artículo 195.3 LGT , a deducción de la sanción que por acreditación indebida de bases negativas se impuso en 2002, al haber efectuado la compensación en el ejercicio.

En relación con la culpabilidad del obligado tributario en el acuerdo sancionador se señala que la conducta infractora del obligado tributario deriva de la simulación de una actividad de mediación en la comercialización de productos de telefonía por cuenta de unas sociedades francesas, carentes de los mínimos medios materiales o humanos como para poder llevar a cabo cualquier actividad; la obligada presentó la declaración por el impuesto y ejercicio consignando como única renta la procedente de la presunta comisión percibida, y las actuaciones de comprobación han demostrado que ha sido un montaje para conseguir eludir la tributación por IVA y la renta derivada de la comercialización de servicios telefónicos, para lograrlo falseó las facturas emitidas, los libros registros IVA y la contabilidad oficial, ha fingido cobrar de los locutorios y pagar a las operadoras de telefonía por cuenta de comitentes, cuando en realidad el dinero ha estado disponible en sus cuentas. Considera la Inspección que la conducta del obligado es dolosa, en cuanto voluntaria y querida, siendo evidente la ventaja de la simulación tanto en IVA como en Sociedades.

Asimismo se señala que en relación con el IVA, por los mismos hechos y conductas se ha emitido Informe por la presunta comisión de varios delitos contra la Hacienda Pública, siendo una cuestión de importe el que ha

determinado que el Impuesto sobre Sociedades se haya regularizado en vía administrativa (el importe defraudado es inferior al umbral de 120.000 € que marca el Código Penal).

5)- Notificada la sanción, la entidad interesada presentó reclamación económica administrativa el 3 de mayo de 2007, que fue tramitada con el n.º NUM004.

El 13 de febrero de 2008 se dictó por el Abogado del Estado-Secretario del Tribunal, Acuerdo de acumulación a la reclamación NUM005.

Puesto de manifiesto el expediente, el obligado tributario mediante escrito de fecha 14 de abril de 2008 formuló alegaciones en las que se refiere, en primer lugar a la existencia de prejudicialidad penal habida cuenta de que existen querellas interpuestas por parte de la Fiscalía contra el reclamante por el Impuesto sobre el Valor Añadido, relevantes para el caso dado que el fondo del asunto y la motivación que es la pretendida simulación representa la clave de bóveda y conditio sine qua non tanto del proceso penal como del acuerdo de liquidación impugnado.

En segundo lugar, se sostiene que la simulación relativa no existe, haciendo referencia a la información solicitada a las autoridades fiscales francesas sobre los comitentes del interesado, poniendo de relieve que no existe en el expediente ninguna mayor referencia a la sociedad GLOBAL COMMUNICATION SYSTEMS (sólo que está siendo objeto de inspección y tiene su domicilio en una vivienda), y que la correcta investigación total de los hechos que la Administración debió realizar y no ha verificado le ha llevado a tener una visión parcial y preconstituir una versión de los hechos sobre la base de simples conjeturas y concluir la existencia de simulación. Si la Administración hubiera incorporado la información recabada sobre la tercera sociedad, calificada como "supuesta comitente" de la que se afirma que es continuadora de las otras dos, o tiene relación directa con las mismas a través de la persona de Olegario, hubieran comprobado que dicha sociedad facturó en el ejercicio 2004, 31.350.790 €. Adjunta documento obtenido a través de la web axesor, Infotel Información y Telecomunicaciones SA, que denomina Informe económico con los datos de domicilio, administradores, actividad y volumen de ventas en los ejercicios 2006-2005; considerando que no se puede calificar a esta compañía como simulada o irreal, siendo defectuosas las actuaciones inspectoras, y estando esta sociedad (según se acredita en el expediente) directamente relacionada con las otras dos calificadas como "supuestos comitentes", a las que incluso se refiere mediante vínculo en su página web, se supone que será continuadora o madre de las dos anteriores.

Considera acreditado que BRIGHT es una compañía española cuyos propietarios y administradores son de origen paquistaní; que éstos contactaron con otros originarios del mismo país que disponían de la posibilidad de adquirir los contratos iniciales del "nodo" y los servicios de telefonía "minutos"; que BRIGHT ha actuado en calidad de agente de las verdaderas comitentes, las sociedades francesas, cuyas vicisitudes empresariales no deben alcanzarle máxime cuando de lo actuado se concluye que GLOBAL está directamente relacionada con las otras; BRIGHT no es una revendedora y, en tal sentido, no dispone de la preceptiva autorización de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, la sociedad domiciliada en Canarias sí dispone de la preceptiva autorización.

Indica que la correlación o superposición de comitentes franceses en el tiempo, o incluso el hecho de no haber saldado o deber alguna cantidad carece de importancia y es normal frente a la situación de continuadora de la actividad de GLOBAL, rechazando valor igualmente al hecho de que las facturas sean idénticas y demás cuestiones formales puestas de manifiesto por la Inspección; también considera práctica habitual el hecho de que un agente general pague por cuenta de su comitente o tenga a su nombre instalaciones de éste; asimismo señala que STS abrió cuenta en España por sus problemas fiscales en Francia, y decidió autorizar a un propietario y administrador de su agente, lo cual es habitual en el tráfico mercantil.

En definitiva considera que la simulación se basa en la consideración de las sociedades francesas como simples pantallas carentes de recursos, cuestión que no ha probado la Administración, sobre todo cuando dice que hay continuidad entre las tres y una de ellas no ha sido investigada.

Se alega también contra la defectuosa liquidación practicada, pues se dice que se hace en régimen de estimación directa, para después alegar la imposibilidad de aplicar dicho método. En cuanto a los ingresos, critica la no aplicación del criterio de devengo, señalando que se podía haber requerido a los locutorios y que éstos ni estaban tan dispersos, ni son negocios efímeros. Como considera reales las sociedades francesas, la imputación de ingresos efectuada respondería a una fantasía, al hacerse sobre la base de las facturas que las francesas giran a los locutorios. Por lo que se refiere a los gastos, entiende que la propia Administración reconoce que podrían faltar gastos con origen en operadoras extranjeras facturados a las comitentes francesas, y el reclamante sostiene que faltan las compras de las comitentes francesas realizadas por ellas directamente.

Por último, alega la caducidad del expediente indicando que ante la ampliación de plazo de actuaciones inspectoras notificada el 8 de septiembre de 2006 se efectuaron alegaciones que nunca fueron contestadas, solicitando que se tengan por íntegramente reproducidas, insistiendo en la falta de motivación del acuerdo de ampliación. "

La fundamentación de la misma obedece a la siguiente literalidad relevante, dados los términos de la presente controversia:

"(...) 6)- Respecto al fondo del asunto, la tesis sostenida en el acto impugnado es que el obligado tributario ejerce realmente, en territorio español, la actividad de comercialización de servicios telefónicos, mayoritariamente adquiridos a operadoras de telefonía también establecidas en territorio español, realizando y controlando todo el proceso de adquisición y venta de servicios telefónicos. Frente a esta realidad determinada por la Inspección, la actividad declarada por el obligado tributario era la de comisionista o mediador en la venta de dichos servicios telefónicos, actuando en nombre de sociedades extranjeras (francesas), de modo sucesivo en el tiempo, de manera que en los ejercicios 2003-2004 (ejercicios regularizados) actuó como comisionista de las sociedades WISE COMMUNICATION SYSTEMS (2003) y STS SPACE TELECOMMUNICATION SYSTEM (2004).

El acto impugnado sostiene que la actividad declarada se basa en una ficción en la que la sociedad extranjera vendería servicios telefónicos a una pluralidad de locutorios situados en España, servicios que, a su vez habría adquirido mayoritariamente de operadoras también establecidas en este país. La estructura ficticia tendría como finalidad la deslocalización impositiva, permitiendo la defraudación tanto en IVA como en el Impuesto sobre Sociedades. Se genera la apariencia de un negocio entre los locutorios (destinatarios de los servicios) y las sociedades extranjeras (que actúan de modo sucesivo en el tiempo) con el propósito de eludir la tributación del IVA y de las rentas derivadas de la comercialización de los servicios en cuestión. Al mismo tiempo se asegura a los locutorios mayor opacidad fiscal de sus compras de servicios telefónicos, al figurar como vendedoras las sociedades extranjeras.

A la conclusión de la existencia de simulación se llega después de determinar que las sociedades extranjeras carecen de infraestructura, de los medios técnicos y materiales como para poder efectuar cualquier actividad, y de recabar toda una serie de indicios que se han detallado anteriormente.

La cuestión planteada impone situar el análisis en el ámbito de los llamados negocios anómalos, en concreto en este caso el acto impugnado considera que existe simulación, que califica de relativa.

La regulación legal se encuentra, en los ejercicios comprobados, en el artículo 16 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. "

La simulación tributaria es una concreción de la simulación tal y como se la reconoce en Derecho Civil, pudiéndose definir como la declaración de un contenido de voluntad no real emitida conscientemente, y de acuerdo entre las partes, para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe (simulación absoluta) o es distinto (simulación relativa) de aquel que realmente se ha llevado a cabo. Así, en el negocio simulado, se crea una apariencia jurídica que no responde a la realidad.

El propio Tribunal Supremo en Sentencias como la de 8 de febrero de 1996 , se refiere al concepto jurisprudencial y científico de simulación contractual como:

"... un vicio de la declaración de voluntad de los negocios jurídicos por el cual, ambas partes, de común acuerdo, y con el fin de obtener un resultado frente a terceros, que puede ser lícito o ilícito, dan a entender una manifestación de voluntad distinta de su interno querer".

Para que exista simulación, es necesaria también la concurrencia de tres circunstancias:

1. una divergencia querida y deliberadamente producida entre la voluntad real y su manifestación
2. un acuerdo simulatorio entre las partes, y ...
3. un fin de engañar a terceros extraños al acto.

En el caso de simulación absoluta, el acto o negocio simulado no encubre a otro que recoja la verdadera voluntad de las partes. En la simulación absoluta no se crea nada, manifestándose, por tanto, un acto o negocio aparente desprovisto de todo contenido verdadero.

Por el contrario, en el supuesto de simulación relativa (supuesto al que se refiere la presente reclamación) se simula un acto o negocio para disimular otro; tal simulación relativa puede afectar a la causa del contrato, a los sujetos o al contenido del mismo, siendo preciso, en cualquier caso, que el negocio creado externamente por las partes no sea realmente querido por aquéllas, que buscan otro negocio jurídico distinto.

En los supuestos que la doctrina ha denominado de "simulación por persona interpuesta" existe una divergencia entre la declaración manifestada y la voluntad real, que es ocultada.

El artículo 1.276 del Código Civil , dispone que: "La expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita" de modo que, al tener el negocio simulado una causa falsa, los únicos efectos que se producen son los del negocio que se trata de disimular.

Por otra parte, la "causa simulandi" debe acreditarla la Administración que es quien invoca la simulación. Ahora bien, la simulación 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 Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de febrero de 2005 , entre otras muchas, tras poner de manifiesto la dificultad de la prueba de la simulación contractual, acrecentadas por el

natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, señala que:

"la doctrina de esta Sala admite como suficiente la prueba de presunciones, la cual se configura en torno a un conjunto de indicios, que si bien tomados individualmente pueden no ser significativos, e incluso cabe que sean equívocos, sin embargo, en conjunto y en relación con las circunstancias, son reveladores de la actuación simulatoria."

Así, 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.

La doctrina del TEAC, acerca de la aplicación de este tipo de presunciones al ámbito tributario queda plasmada, entre otras, en la Resolución de 9 julio de 1998, según la cual 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.

A juicio de este Tribunal, los hechos que concurren en el presente caso, descritos en los Antecedentes de Hecho, ponen de manifiesto la existencia de un negocio simulado no real entre las pretendidas comitentes francesas y el obligado tributario, tras el cual no existe el negocio declarado.

En el curso de las actuaciones practicadas, se han comprobado una serie de hechos (hechos demostrados) a través de los cuales se ha llegado a la conclusión (hecho deducido) de que las operaciones realizadas por el obligado tributario son la venta directa de servicios de telefonía, previamente adquiridos por él mismo a grandes operadoras.

En primer lugar, la sociedad WISE, presunta comitente en el ejercicio 2003, fue objeto de actuaciones por parte de las autoridades fiscales francesas y después de las mismas fue objeto de liquidación judicial. De la información remitida por dichas autoridades resulta que no tenía ninguna actividad localizada en Francia, no disponía de ningún material, ni siquiera informático, no se ha encontrado traza de relación con el obligado tributario y la contabilidad examinada presentaba numerosas irregularidades. Las autoridades fiscales francesas informaron, igualmente, de que STS SPACE, comitente en 2004, fue disuelta el 7 de septiembre de 2005, su domicilio social era una vivienda donde no existía ningún abonado conocido de teléfono, no existe evidencia de que tuviera infraestructura significativa salvo uno trabajador declarado, no ingresó cuotas por el Impuesto sobre el Valor Añadido o Impuesto sobre Sociedades y sus cuentas bancarias son desconocidas.

En segundo lugar, los contratos comitente-comisionista, además de presentar similitudes evidentes, siendo en principio los sucesivos comitentes sociedades independientes, se dicen firmados en Francia, sin poder justificar el desplazamiento. Las comisiones se facturan mensualmente, aplicando porcentaje pactado sobre cobros de locutorios, sin especificar montante de ingresos. A pesar de que los contratos son sucesivos, de modo que cuando finaliza con un comitente se inicia con el siguiente, se han apreciado numerosas inconsistencias, existiendo transferencias a quién todavía no le ha contratado, pagos a agentes con los que ya ha finalizado la relación, facturando comisiones para quien no trabaja y viceversa. En ningún caso, al finalizar la relación con el comitente de turno se saldan cuentas o se procede a liquidar diferencias.

La Contabilidad del obligado no permite discriminar a qué concreto comitente corresponde el dinero cobrado de los locutorios, figurando todos en una cuenta de anticipos genérica.

También se han apreciado similitudes en las facturas emitidas por todos los sucesivos comitentes y en los formularios de solicitud de servicios, se han encontrado en poder del obligado tributario facturas originales emitidas por los proveedores con destino a los comitentes.

Se ha puesto de manifiesto la existencia de una cuenta de no residentes en La Caixa, de la que es titular uno de los comitentes STS SPACE, en la que el obligado tributario efectúa ingresos y pagos, destinándose los fondos de esa cuenta al pago de facturas de los proveedores y del propio obligado. Se comprobó en la empresa, al obtener los archivos que el sujeto pasivo reflejaba indistintamente los ingresos obtenidos en esta cuenta y en la propia, si bien los procedentes de la cuenta de no residentes no se registraban contablemente.

Igualmente se puso de manifiesto la existencia de numerosas vinculaciones entre personas físicas, ligadas indistintamente a las sociedades que participan de la trama.

Por último, en cuanto al aspecto técnico del servicio prestado, el sujeto pasivo controla en todo momento el alquiler del nodo de conexión, vital para la prestación del servicio, siendo titular del contrato de alquiler entre 1 de julio de 2002 y 1 de julio de 2005.

En conclusión, los datos expuestos nos permiten establecer que no estamos, ante un supuesto de economía de opción o fraude a la Ley Tributaria, o incluso ante una buena práctica mercantil, sino ante una pura

simulación de uno de los elementos del negocio jurídico. Simulación de la que la reclamante, a la vista de los hechos expuesto, tuvo pleno conocimiento.

Las pruebas aportadas por la Inspección, analizadas en su conjunto, dan lugar a que este Tribunal llegue a la convicción, por la existencia de un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, que el sujeto pasivo prestaba directamente el servicio y no actuaba como simple comisionista, obteniendo un beneficio fiscal y mercantil de la citada operativa.

No se ve afectada esta conclusión por las alegaciones formuladas, en las que basándose en la falta de información existente en el expediente acerca de GLOBAL (no llegó a tiempo la información procedente de Francia) y un informe sobre datos de actividad obtenido en una página web que vende estos datos de cualquier tipo de sociedad, se pretende negar la existencia de simulación afirmando que GLOBAL es una sociedad real, con actividad importante y dada la relación que la Inspección ha remarcado entre los presuntos comitentes, las demás sociedades también tendrían existencia real.

GLOBAL no es comitente del sujeto pasivo en los ejercicios comprobados, los comitentes son WISE y STS SPACE, cuyas circunstancias se han puesto de manifiesto en párrafos anteriores, sin que la falta de información respecto de una sociedad, justifique la realidad de otras.

En relación con el resto de indicios se limitan las alegaciones a considerar de modo genérico que son cuestiones habituales y frecuentes en el tráfico mercantil.

En consecuencia, en el presente caso, concurren todos los requisitos que permiten afirmar la existencia de un negocio simulado, entendido como la declaración de un contenido de voluntad no real, consciente, y con una finalidad de engaño a terceros ajenos al acto, en este caso la Hacienda Pública, dirigido a producir la apariencia de un negocio jurídico distinto del exteriorizado formalmente por las partes.

7)- Apreciada la existencia de simulación, el hecho imponible gravado debe ser el efectivamente realizado, esto es, la comercialización directa de servicios de telefonía, adquiridos de grandes operadoras.

A pesar de haber apreciado la existencia de anomalías sustanciales en la Contabilidad, pues recoge una actividad de comisionista, con clara omisión de ingresos y gastos, de modo que no se pueden conciliar los apuntes contables con las facturas, libros registros y extractos bancarios, la Inspección determinó la base imponible del impuesto en régimen de estimación directa, aplicando el criterio de caja por las dificultades de seguir el criterio general de devengo dadas las circunstancias concurrentes en el caso.

La liquidación practicada se considera defectuosa por el reclamante, en cuanto a la aplicación del régimen de estimación directa, en cuanto a la determinación de ingresos y gastos, y en cuanto al criterio de imputación temporal.

La existencia de anomalía sustanciales en la Contabilidad no impide, necesariamente la determinación de la Base Imponible en régimen de estimación directa.

Es doctrina reiterada de los Tribunales Económico-Administrativos que también es necesario que dichas anomalías impidan o dificulten gravemente la posibilidad de determinar las bases imponibles de forma directa, como se ha señalado, entre otras, en la resolución del TEAC de 23 de febrero de 2001. En ella se abordó la siguiente cuestión: "(...) Por lo que se refiere al expediente que nos ocupa y según se desprende de las actuaciones que obran en este Tribunal, la Inspección no acudió a la aplicación del régimen de estimación indirecta para la determinación de bases, por cuanto en el presente caso, y según se desprende de las actuaciones, si bien se reconoce la inexistencia de contabilidad, la Inspección deja constancia de que el sujeto pasivo aporta libros de IVA y que dichos registros posibilitan de un lado la determinación de las ventas y al mismo tiempo las compras y el IVA soportado, lo que permitió a la Inspección la posibilidad de efectuar la comprobación del rendimiento de la actividad sin acudir al régimen subsidiario de estimación indirecta; debiendo confirmarse la procedencia del acuerdo impugnado y la resolución recurrida."

Con esta doctrina se respeta el carácter subsidiario con que dota al régimen de estimación indirecta la Ley General Tributaria.

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de 20 de marzo de 2009 : "La estimación indirecta es un método subsidiario de los otros dos, en cuanto puede ser utilizado en los supuestos en los que la determinación de la base imponible no es posible efectuarla ni directamente ni acudiendo a la estimación objetiva singular. Así se desprende del art. 50 de la Ley General Tributaria , que señala que "cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables, las bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta utilizando para ello cualquiera de los siguientes medios:(...)".

En este régimen de estimación, la Administración puede utilizar una serie de medios, como el propio art. 50 recoge, que se caracterizan por la atribución a la Administración de un cierto margen de apreciación de datos y antecedentes, así como para la utilización de los elementos indiciarios, además de la facultad de valoración de signos, índices o módulos que permitan determinar la base imponible.

El carácter subsidiario de este régimen exige no sólo la justificación de que procede hacer uso de él en un procedimiento concreto, atendidas la grave deficiencia en la llevanza de la contabilidad y la consiguiente imposibilidad o dificultad grave de conocer la situación tributaria del sujeto pasivo, sino que, además, se precisa la motivación de los elementos de estimación concretamente empleados, en cada supuesto, en orden la determinación de la base imponible.

En coherencia con lo establecido en estos preceptos, el art. 64.1 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, dispone que "el régimen de estimación indirecta de bases tributarias será subsidiario de los regímenes de determinación directa o estimación objetiva singular de bases, así como del régimen de estimación objetiva singular de cuotas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se aplicará cuando la Administración no pueda conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de las cuotas o rendimientos por alguna de las siguientes causas: (...) c) Que el sujeto pasivo o retenedor haya incumplido sustancialmente sus obligaciones contables. (...)".

Entre los supuestos legales en los que "se entiende que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables", el apartado 2, del citado art. 64, menciona el caso del apartado d), esto es, "cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el interesado no pueda verificarse la declaración o determinar con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación". En general, la base en la que se asientan los supuestos de este apartado hace referencia al anormal comportamiento contable del sujeto pasivo que provoca la utilización por parte de la Administración de medios y criterios tendentes a averiguar o estimar, lo más fiablemente posible, la situación tributaria del contribuyente.

En este sentido, la doctrina jurisprudencial ha venido entendiendo como supuestos de incumplimiento sustancial de las obligaciones contables los casos de ausencia de los libros obligatorios exigidos por el Código de Comercio, así como su llevanza parcial, la no aportación de las facturas, o su aportación también parcial, siempre que en uno y otro caso impidan o dificulten gravemente la comprobación sobre el contraste de tales documentos con lo reflejado en los libros (Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de julio de 1989, 13 de marzo de 1989 (RJ 1989, 2654), 9 de enero de 1992 (RJ 1992, 546), 5 de mayo de 1993 (RJ 1993, 3599), entre otras muchas).

.....
Adviértase, pues, que en el caso que se nos plantea, la Inspección, aplicando las técnicas y criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el interesado y a la obtenida por la propia Inspección, sí que ha podido verificar la declaración presentada y determinar las bases o rendimientos objeto de comprobación sin salirse del régimen de estimación directa.

.....
En el caso de la sentencia recurrida, en cambio, aunque existían sustanciales anomalías en la contabilidad, éstas no han impedido la aplicación del régimen de estimación directa al haberse reunido en el expediente datos suficientes para la determinación del rendimiento neto de la actividad empresarial del recurrente sin tener que acudir al régimen de estimación indirecta de la base imponible, de aplicación subsidiaria a los demás existentes como hemos indicado. Y ello porque el régimen de estimación indirecta sólo es aplicable en los casos en que sea el único procedimiento posible para determinar la base imponible de los sujetos pasivos que hayan incumplido sus obligaciones fiscales en términos tales que no permitan comprobar los rendimientos objeto de imposición".

De modo que es válida la determinación de la base imponible en estimación directa, a partir del examen de facturas obtenidas de proveedores nacionales, de los ingresos en cuentas bancarias que se considera se corresponden razonablemente con los ingresos de la actividad procedentes de locutorios telefónicos clientes, los cargos en cuenta bancaria que corresponden a pagos a otras operadoras, así como del resto de documentación contable y mercantil obtenida por la Inspección a lo largo de las actuaciones.

En cuanto a los ingresos, se han extraído de abonos en cuentas bancarias, una vez estudiada la operativa de la entidad habida cuenta de la pluralidad, dispersión y volatilidad de clientes y considerando que razonablemente responden a la realidad. Los gastos se han fijado a partir de las facturas que la Inspección ha obtenido de requerimientos efectuados a los proveedores nacionales de servicios y de los cargos en cuentas bancarias por pagos a operadores extranjeros; admitiendo además como gasto todos los pagos efectuados por cuenta de las presuntas comitentes asumidos en realidad por el obligado.

Dadas las circunstancias concurrentes en el expediente y la dificultad de una determinación exacta de la base imponible, no se aprecia reproche en los cálculos efectuados, que en cualquier caso no producen perjuicio al interesado, al haberse tomado los ingresos efectivos en cuentas y aceptado todos los gastos existentes, salvo la presunta comisión devengada, que se ha considerado ficticia.

Asimismo, aunque la regla general de imputación temporal de ingresos y gastos es el devengo ("los ingresos y gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros" artículo 19 LIS) la imposibilidad de aplicar el devengo en los ingresos (los ingresos en cuentas responden a pagos anticipados, los clientes son dispersos, numerosos y no siempre localizables) ha obligado a recurrir al criterio de caja, que se ha aplicado igualmente a los ingresos, sin producir distorsiones o una mayor tributación.

Por lo tanto, se confirma el acto impugnado también en el apartado del método de determinación de base imponible seguido y cálculos efectuados.

8)- Por lo que se refiere a la sanción tributaria impuesta, habiendo quedado acreditado que el obligado tributario incurrió en el presupuesto de hecho tipificado como infracción, procede sólo entrar a valorar el elemento subjetivo al objeto de determinar si la conducta es punible.

A estos efectos, a la hora de determinar si la conducta del contribuyente resulta constitutiva de infracción sancionable es necesario tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo en el sentido de que en el ámbito del derecho tributario sancionador tiene plenos efectos el principio de culpabilidad, a cuyo efecto se debía vincular la punibilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se hallara amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Esta doctrina ha sido respaldada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de abril de 1990 y se recogió de forma expresa en el artículo 77.4.d) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y asimismo se contiene en el artículo 179 de la vigente Ley 58/2003 .

Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, y uno de los elementos esenciales para la existencia de infracción es, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa.

A la vista del tipo de infracción cometida (dejar de ingresar) a consecuencia de la conducta del obligado tributario no se le puede exigir a la Administración que conozca las circunstancias que dieron lugar al incumplimiento, dado que ello pertenece a la esfera privada del obligado tributario. No obstante, se inició el correspondiente procedimiento sancionador y, precisamente en el marco de este procedimiento, el obligado tributario debería haber dado cuenta de los hechos y circunstancias que provocaron que no se ingresara la cuota debida, y se acreditaran indebidamente bases negativas a compensar. Sin embargo, no consta que en el curso de dicho procedimiento se aportara prueba alguna o se hiciera alguna alegación con contenido relativa a la justificación de la conducta del obligado tributario.

Por otra parte, siendo cierto que la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe y que corresponde a la Administración la prueba de la concurrencia de las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor, también lo es que la Administración Tributaria ha llevado a cabo la actividad probatoria necesaria y la constatación de las circunstancias determinantes de la culpabilidad o, al menos, negligencia de la entidad recurrente que se recoge en el acuerdo o resolución sancionadora.

La conducta consistente en la simulación de una actividad de comisionista y de la existencia de sociedades comitentes extranjeras, cuando se ejercía directamente y en nombre propio la actividad, a juicio de este Tribunal constituye una conducta no sólo antijurídica y típica, sino evidentemente intencional, por cuanto no cabe otra consideración alternativa que pudiera calificar los hechos acaecidos como inducidos por un error, o por el mantenimiento de una postura interpretativa divergente dada la claridad de la normativa aplicable al respecto.

Se considera cometida la infracción regulada en el artículo 191.1 LGT que establece:

"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 .

....

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la infracción."

Por lo que afecta a la cuantificación de la sanción, se califica la infracción como muy grave en ambos ejercicios debido a la utilización de medios fraudulentos (artículo 191.4 LGT), sancionable según el mismo artículo con multa del 100 al 150 por ciento, que se gradúa conforme al criterio de perjuicio económico en el ejercicio 2003, quedando la sanción en el 120 % de la base determinada. En el ejercicio 2004 la sanción queda establecida en el 100% de la base.

Artículo 191.4: "La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley."

Artículo 187.1.b) "Perjuicio económico para la Hacienda Pública. El perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre.

1º. La base de la sanción; y

2º. La cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida.

Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes:

Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por ciento e inferior o igual al 25 por ciento, el incremento será de 10 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento, el incremento será de 15 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por ciento e inferior o igual al 75 por ciento, el incremento será de 20 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por ciento, el incremento será de 25 puntos porcentuales."

Se considera correcto el criterio de la Inspección de aplicar la existencia de utilización de medios fraudulentos, habida cuenta de que la conducta infractora se perfecciona mediante una simulación en la que interviene un tercero, utilizando sociedades fantasmas con la finalidad de que figuren como titulares de la actividad que realmente ejerce el interesado, además de la existencia de anomalías sustanciales contables y el falseamiento generalizado de soportes contables.

Siendo igualmente correctos el resto de criterios y cálculos efectuados incluida la deducción en la sanción del ejercicio 2003 de la impuesta en el ejercicio 2002 por acreditación indebida de bases negativas al haberlas aplicado efectivamente en el ejercicio, debiendo confirmarse tanto la procedencia de las sanciones impuestas como su correcta cuantificación.

Finalmente, señalar que en el acuerdo de imposición de sanción se establece que: "La propuesta de liquidación de sanciones contenida en el presente Acuerdo se hace con el carácter de "definitivo", dado que el mismo carácter fue el de las liquidaciones comprensivas del principal y de los intereses de demora, atendiendo el carácter general de las actuaciones de que trae causa" y habiendo sido modificado el carácter de la liquidación en el fundamento de derecho cuarto anterior pasando a ser provisional, consecuentemente resulta de igual manera modificado el carácter del acuerdo sancionador."

La segunda resolución recurrida contiene la siguiente relación de antecedentes:

"1)- Con fecha 26 de octubre de 2006 la Inspección de los Tributos incoó acta de disconformidad A02-71225692 por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002.

Del contenido de la misma, del pertinente informe ampliatorio del acta de disconformidad y demás antecedentes resultan los siguientes datos de relevancia:

- Las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante Comunicación notificada el 13 de mayo de 2005, en relación, entre otros, con el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2002-2003, con carácter general. El siguiente 16 de octubre de 2005 se notificó ampliación del alcance temporal de las actuaciones al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, también con carácter general.

- A efectos del cómputo del plazo de duración de actuaciones inspectoras, se produjo una interrupción justificada de las actuaciones por solicitud de información a la Unión Europea de 42 días; asimismo no procedió la inclusión de 160 días correspondientes a dilaciones no imputables a la Administración, con lo que el total de días no computables asciende a 2002.

- Mediante Acuerdo de 6 de septiembre de 2006, notificado el siguiente 8 de septiembre, el Inspector Regional decidió la ampliación del plazo de duración de actuaciones de doce a veinticuatro meses de acuerdo con lo previsto en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el artículo 31 ter del entonces vigente Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, al considerar que revestían especial complejidad, por una parte por la relación mantenida por el obligado tributario con sociedades establecidas en el extranjero (Francia) lo que hizo necesario efectuar solicitudes de información a la correspondiente administración extranjera, a fin de poder determinar si existía una posible simulación de la extraterritorialidad de la comercialización de servicios telefónicos. Adicionalmente la naturaleza de las actividades del obligado tributario, venta de servicios telefónicos por todo el territorio peninsular, comportaba la necesidad de realizar peticiones de colaboración a las Delegaciones de la AEAT de Madrid y Valencia. Además la Delegación de la AEAT de Canarias tuvo que realizar actuaciones de comprobación paralelas como consecuencia de la constitución en dicho territorio de una sociedad estrechamente vinculada con el sujeto pasivo y su actividad.

Se apuntaba en dicho Acuerdo la posible concurrencia de otro motivo de ampliación del plazo previsto en la ley, la ocultación a la Administración tributaria de alguna de las actividades empresariales o profesionales realizadas por el sujeto pasivo, al disponer de evidencias que probarían que la contratación del obligado tributario como comisionista por sociedades francesas sería una simulación, un disfraz para aparentar la extraterritorialidad de la comercialización interior de servicios telefónicos.

- El sujeto pasivo había presentado declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2002, con el siguiente detalle:

EJERCICIO 2002
Cifra de negocio 51.310,18
Ingresos accesorios 109,91
TOTAL INGRESOS 51.420,09
Consumos de explotación 11.339,94
Gastos de personal 18.724,94
Dotaciones para amortización 1.867,20
Otros gastos de explotación 33.803,71
Gastos financieros y asimilados 24,74
Otros gastos varios
TOTAL GASTOS 65.760,53
Diferencia -14.340,44
Compensación B. I. Negativas 2001 5.271,84
BASE IMPONIBLE -14.340,44
Cuota íntegra (30%)
Deducción por inversiones tecnológicas 1.416,15
Cuota líquida
Retenciones e ingresos a cuenta 15,74
Resultado del ejercicio a devolver 15,74
Se renunció a la devolución de la cantidad acreditada.

- La Inspección apreció la existencia de anomalías sustanciales en la Contabilidad, después de examinar libros registros de facturas emitidas y recibidas y libro diario, señalando que "la contabilidad describe formal y materialmente el marco mercantil que el obligado diseñó acerca de la comercialización de servicios telefónicos, al presentarse como un mero comisionista por cuenta de un tercero. Sin embargo, la contabilidad no da cuenta de la auténtica realidad económica de su actividad. Consecuentemente, en la medida en que la contabilización encubre la auténtica naturaleza de las relaciones mercantiles del obligado, en ocasiones alterando la titularidad de las rentas existentes y en otras eludiendo su registro y siempre con claras repercusiones fiscales, esta Inspección aprecia la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad del obligado".

- BRIGHT COMMUNICATION SERVICES SL (en adelante, BRIGHT) se constituyó el 19 de abril de 2001, declarando como objeto social la prestación de servicios de telecomunicaciones. En los períodos comprobados figuró dada de alta en IAE en el epígrafe 844 Servicios de publicidad, relaciones públicas y similares.

- BRIGHT sostiene que actuaba como agente comisionista exclusivo, sucesivamente, de tres sociedades francesas, para la comercialización de servicios telefónicos por cuenta de éstas, mero mediador por cuenta de un tercero. Sus funciones como comisionista, según sus manifestaciones, consistieron en localizar y reclutar locutorios a los que ofrecían servicios telefónicos (líneas telefónicas y tarjetas prepago); cobrar el coste del pedido (siempre pagado por adelantado) en una cuenta bancaria propia, pero por cuenta de los comitentes franceses; transmitir los pedidos a la sociedad francesa, que, a su vez, habilitaría un saldo telefónico a favor del locutorio; además el obligado, de acuerdo con las instrucciones del concreto comitente francés, procedería (con cargo al dinero cobrado por cuenta de él) a efectuar los pagos desde sus cuentas bancarias, periódicamente, por la compra de servicios a las operadoras (españolas, británicas, italianas o portuguesas, pero nunca francesas). Por todas estas labores facturaría a los sucesivos comitentes una comisión que oscilaba entre el 4,5-6% sobre los cobros efectuados a los locutorios. Según su versión, cada comitente francés debía habilitar el saldo telefónico de los locutorios, controlar su consumo y emitir periódicamente una factura a los múltiples locutorios extendidos por el territorio peninsular, a tenor del efectivo consumo telefónico. El obligado mantiene en su poder el dinero cobrado a los locutorios (contabilizado en la cuenta 437 Anticipos de clientes) durante un tiempo variable hasta que, según afirma, recibe instrucciones de su comitente indicándole que realice transferencias para pagar a las diferentes operadoras nacionales o extranjeras. Facturó a estas empresas comisiones (mediante la aplicación del porcentaje correspondiente) sobre los cobros efectuados a los locutorios, mensualmente, y el obligado declaró exclusivamente las rentas de la supuesta comisión devengada.

- Según información obtenida por la Inspección, BRIGHT suscribió contratos privados como comisionista con las sociedades francesas WISE COMMUNICATION SYSTEMS (WISE) desde el 1 de marzo de 2002; STS SPACE TELECOMMUNICATION SYSTEM (STS SPACE) a partir del 5 de enero de 2004 y GLOBAL COMMUNICATION SYSTEM (GLOBAL) a partir del 1 de mayo de 2005.

Los tres contratos son similares, no consta en ellos el porcentaje de comisión a cobrar por BRIGHT, todos suscritos en Francia, a pesar de no contar el sujeto pasivo con justificantes documentales de viajes o estancias en dicho lugar.

Aunque los contratos se firman sucesivamente, sin solución de continuidad, de modo que una empresa sustituiría a la siguiente, este calendario no concuerda con los datos económicos derivados de los vínculos comerciales. Así, el 10 de octubre de 2003 (en principio durante la vigencia del contrato con WISE) se realizó un pago de 60.000 € por cuenta de la sociedad STS SPACE, lo que según la mecánica descrita por el obligado presupone el previo cobro a los locutorios, por lo que parece que el vínculo comercial se adelantaría al menos cuatro meses a la firma del contrato (5 de enero de 2004), sin que la explicación aportada por el obligado tributario de que respondía a una fianza del futuro contrato que luego no se exigió, fuera aceptada por la Inspección, habida cuenta de que se contabilizó como Anticipo de clientes, de modo que BRIGHT paga a un futuro comitente con cargo a una cuenta nutrida con cobros procedentes de locutorios, que dadas las fechas corresponden a servicios que BRIGHT efectúa por cuenta de otro comitente (WISE). También se observó que meses después de la firma del contrato como agente exclusivo de STS SPACE se siguen haciendo pagos a WISE. Del mismo modo, en el tránsito de STS SPACE a GLOBAL también se han detectado pagos efectuados por cuenta de STS SPACE con posterioridad a la firma del contrato con GLOBAL.

Frente a esta realidad de pagos y cobros simultáneos a varios comisionistas, las facturas emitidas por BRIGHT a las operadoras francesas son 24 facturas mensuales correlativas desde enero de 2002 a diciembre de 2003 a WISE, doce facturas correlativas a STS SPACE desde enero a diciembre de 2004 y doce facturas correlativas a GLOBAL desde enero a diciembre de 2005, todas ellas mensuales, en las mismas consta el concepto de facturación (comisiones por los cobros efectuados a los locutorios), se hace referencia al contrato suscrito con el comitente y el importe facturado. No incluyen referencia al importe de cobro a los locutorios, ni el porcentaje de comisión aplicado.

A pesar de las características de la operativa comercial antes descrita (pequeños y numerosos cobros de locutorios que se destinan a pagar grandes cuantías de las operadoras por cuenta de los comitentes) no consta que se pagaran finiquitos ni saldos restantes al finalizar la relación comercial con cada uno de los comitentes.

La llevanza de la Contabilidad no permite discernir a que comitente corresponde cada concreto cobro realizado a los locutorios, se alegó que existía un sistema extracontable que permitía la diferenciación, pero no se aportó porque el obligado manifestó que era irrecuperable, a pesar de que la concurrencia de comitentes había existido en fechas próximas a las actuaciones inspectoras. La Inspección pone de manifiesto la insostenibilidad de que, aún no estando el relevo de comitentes netamente delimitado, la comisión devengada coincida expresamente con la aplicación del porcentaje correspondiente al comitente en vigor en el ejercicio sobre el total recaudado.

- Se solicitó información sobre las sociedades francesas, supuestas comitentes, a las autoridades fiscales de ese país. En relación con WISE (comitente en los ejercicios 2002-2003) se contestó que dicha sociedad fue objeto de comprobación contable, desde el 24 de marzo de 2004 al 18 de febrero de 2005, en relación con los años 2001-2002, y a continuación de la puesta de manifiesto de la regularización resultante (sancionada por mala fe, dolo), la sociedad fue objeto de liquidación judicial el 1 de abril de 2005. En cuanto a su actividad se comunicó que la sociedad se dio de alta en el censo como suministradora de servicios de telecomunicaciones; de hecho no tenía ninguna actividad localizada en Francia, no disponiendo de material alguno, ni siquiera informático; resultando que todos los proveedores de la sociedad estaban localizados en Gran Bretaña e Italia y que la totalidad de los clientes se encontraban en Italia; el servicio de comprobación no encontró traza (contratos, facturas..) de relación con la sociedad española BRIGHT; la contabilidad no se juzgó probatoria, teniendo en cuenta las numerosas irregularidades especialmente las relativas a los pagos y cobros en metálico.

En cuanto a STS SPACE (comitente en 2004 y parte de 2005) se comunicó que dicha sociedad fue disuelta el 7 de septiembre de 2005, su domicilio social era una vivienda donde no existía ningún abonado conocido de teléfono, no existe evidencia de que tuviera infraestructura significativa salvo un trabajador declarado, no ingresó cuotas por el Impuesto sobre el Valor Añadido o Impuesto sobre Sociedades y sus cuentas bancarias son desconocidas.

GLOBAL estaba siendo objeto de actuaciones de comprobación por las autoridades fiscales francesas, se conoce que su domicilio se ubica en una vivienda.

- Se aprecia por la Inspección comunidad de rasgos y afinidad operativa en los sucesivos comitentes, apreciándose gran similitud en las condiciones contractuales y en los propios contratos, tanto en los aspectos que regulan y cláusulas que estipulan, como en la omisión de aspectos técnicamente claves para la comercialización mayorista de tiempo de telefonía, al no regular sobre el centro neurálgico de la reventa de servicios de telefonía, lugar físico o rack donde se interconecta el revendedor con las distintas operadoras y dónde se instala la plataforma de conmutación o direccionadora (platform switch) que permita estar en condiciones de ofrecer el mejor precio posible encaminando para cada llamada la conexión al operador más competitivo por destino.

- El obligado dispuso siempre del control de este aspecto tan importante: la titularidad del alquiler del nudo o nodo de interconexión (punto dónde se interconecta el proveedor (operadoras) con los clientes (locutorios)) ubicado en el Data Center que Interxión España tiene en Madrid, c/ Albasanz. El revendedor para ofrecer precios auténticamente competitivos a los locutorios debe poder suministrar servicios a través de varias operadoras a fin de estar en condiciones de proporcionar para cada llamada, la línea de acceso al teléfono de destino más económica del mercado. Se utiliza una plataforma de conmutación ubicada en un Data Center; en la práctica se alquila un

espacio físico dotado de uno o varios armarios técnicos (raks) donde el titular sitúa el equipo preciso para interconectar las distintas operadoras con las líneas de los clientes, lo que permite encaminar la llamada con el criterio del menor coste.

El 26 de noviembre de 2001 se firmó un contrato entre las compañías International Communication System, UK Limited (en adelante ITS, con sede en Londres) e Interxion España por la que ésta arrienda un nodo de conexión en su Data Center de Madrid, en dicho contrato figura como jefe de compras de la sociedad inglesa Tharik Batthi. Con posterioridad, según información facilitada por Interxion España, ITS pasó a ser BRIGHT.

La Inspección preguntó al interesado acerca del motivo por el que asumía el coste y la titularidad del nodo de conexión y no su comitente, la explicación fue que el nodo de interconexión era imprescindible para prestar el servicio a los locutorios.

- También se observa un claro patrón en la operativa comercial comitente-comisionista: el sujeto pasivo cobra a los locutorios en sus propias cuentas bancarias, el comitente insta periódicamente del comisionista la remisión de lo cobrado, especificándole qué pagos debe efectuar por su cuenta a las operadoras de telefonía; la comisión se factura mediante una única factura mensual, descontándola de las cantidades que ha ido cobrando de los locutorios; los comitentes no exigieron el depósito de fianza o garantía al obligado. Se asumen por el sujeto pasivo como gastos propios los servicios vinculados con la comercialización (publicidad, listas de tarifas, portes por envío de tarjetas telefónicas) y también en la cuenta servicios bancarios se asumen como propios gastos derivados de las transferencias que efectúan las operadoras por compra de servicios telefónicos.

Es el obligado tributario, a juicio de la Inspección, el que controla efectivamente la comercialización de los servicios telefónicos: contacta con los locutorios; toma nota de los pedidos o formularios donde se consignan; cobra en sus cuentas por adelantado el pago de los locutorios; recluta clientela, comprando a los locutorios el equipo electrónico preciso para la gestión telefónica y cediéndoselo a cambio de tráficos presentes y futuros; recibe directamente las tarjetas prepago del fabricante inglés, procediendo a su envío a los locutorios; es titular del alquiler del nudo de interconexión que permite encauzar y distribuir el tráfico telefónico de los locutorios a través de la ruta telefónica óptima; soporta todos los gastos accesorios vinculados a la comercialización (publicidad, portes.); paga a las operadoras, yendo a su cargo los gastos bancarios (comisiones) inherentes a las transferencias que hace por cuenta de cada comitente.

- El obligado tributario dispone de facturas originales emitidas por distintas operadoras (Eutelia, Edisontel, Uni2), cuyo destinatario es WISE y STS SPACE sin que haya justificado el por qué. Se ha tratado de justificar alegando que son copias y no originales, pero la Inspección constató que no hay en dichas facturas indicación visible alguna de que se trate de una copia.

En cuanto a las facturas emitidas por las sociedades francesas, la Inspección deja constancia de que son similares las emitidas por las distintas sociedades a los locutorios en cuanto a formato, tipo de letra, distribución de apartados, mismo criterio de serie de facturación y número de identificación de cliente; también son semejantes los formularios de solicitud bajo los que se comercializan los servicios telefónicos en las distintas sociedades que actúan sucesivamente.

- Asimismo se detalla la existencia de connivencia de personas que actúan simultáneamente vinculadas al obligado tributario y a las sociedades francesas. Se comprobó por la Inspección que accediendo a la web de GLOBAL, se encontraban enlaces para acceder a las webs de los comitentes anteriores y en todas ellas figuraba Tarik Bhatti como titular del dominio y presidente de cada una de ellas, afirmando que la propia página web ilustra sobre el vínculo existente entre sociedades que el obligado presenta como sucesivos comitentes independientes (entre sí y respecto del obligado). En el cuadro siguiente elaborado por la Inspección se detalla la malla de interrelaciones y vínculos detectados:

- Se realizó un examen de cuentas bancarias y se detectó que en la misma sucursal de La Caixa donde BRIGHT tenía cuenta, la entidad STS SPACE era titular de una cuenta de no residente, el autorizado en dicha cuenta era un empleado de BRIGHT (Juan Pablo), y la misma cumplía idéntica función que la cuenta titularidad de BRIGHT en cuanto a cobros y pagos, los fondos de esta cuenta de no residentes se destinan al pago de facturas de las operadoras y de facturas a nombre de BRIGHT. En los archivos copiados por la Inspección de los ordenadores de BRIGHT se registraban tanto los ingresos procedentes de su propia cuenta como los realizados en la cuenta de no residentes (se denominan La Caixa y La Caixa 2). Los cobros de locutorios ingresados en la cuenta de no residentes, no se recogen en la Contabilidad oficial de BRIGHT.

- La Inspección concluye que el obligado tributario se sirvió del disfraz de tres sucesivas sociedades francesas con el propósito de dotar de apariencia legal la comercialización de servicios telefónicos como comisionista, cuando realmente se prestaba directamente dicha actividad en nombre propio (la actividad realmente desarrollada por BRIGHT fue la comercialización de servicios telefónicos), eludiendo, por una parte, la tributación del IVA y también la de las rentas obtenidas por la venta de servicios telefónicos, que se presentaban como de titularidad de sus comitentes.

- Se procede a imputar como ingresos los procedentes de locutorios por venta de servicios.

En cuanto a los gastos, se han tomado los cargos en las cuentas bancarias del obligado, contabilizados, y los cargos en la cuenta 437 (pagos a operadoras), sin más ajuste que la eliminación de los referentes a la "comisión" que devenga el sujeto pasivo. No se pudo aplicar el criterio del devengo para el cómputo de ingresos ni de gastos.

En cuanto a los ingresos, sólo se disponía de los ingresos en cuentas que suponen un cómputo anticipado (lo que redundaría en la propuesta de regularización en perjuicio del interesado), dado que por las características del sector es habitual el cobro previo del servicio a los locutorios para habilitar saldo telefónico. No se pudo conocer los datos de devengo, el obligado tributario no facilitó dicha información, alegando que quien factura a los locutorios son las sociedades francesas, que como se ha indicado carecen de infraestructura alguna; siendo también inútil requerir a los locutorios en este sentido en razón de su número y dispersión geográfica, y habida cuenta de la imposibilidad de contrastar la respuesta.

En cuanto a los gastos también se ha atendido al flujo monetario, con un efecto de anticipar gastos porque en el sector igualmente es frecuente el prepago (lo que beneficiaría al interesado en la propuesta de regularización). La Inspección podría determinar el devengo de los gastos por pagos a operadoras españolas (compra de servicios telefónicos), pero no en las compras a operadoras comunitarias dado que el obligado forma parte de una red internacional que opera en varios países y se utiliza para comercializar servicios en Italia también, no existiendo certeza de que una factura emitida por una operadora extranjera a cualquiera de los pretendidos comitentes franceses deba imputarse enteramente al consumo efectuado en España.

Habida cuenta de estas dificultades para aplicar el criterio de devengo, se requirió al respecto al obligado tributario que no contestó a la Inspección.

- El obligado tributario no compareció en el acto de formalización del acta, de modo que ésta se tramitó como de disconformidad, notificándole una copia al interesado el 27 de octubre de 2006.

2)- El Inspector Regional de Cataluña dictó Acuerdo de liquidación el 29 de marzo de 2007, notificado el 30 de marzo, confirmando íntegramente la propuesta de regularización contenida en el acta, concluyendo que la verdadera actividad llevada a cabo por BRIGHT no fue la intermediación en la compraventa de servicios de telefonía sino la comercialización directa de tales servicios, apreciando la existencia de simulación (relativa) a partir del conjunto de indicios acreditados por la Inspección, detallados en el apartado anterior. La deuda a ingresar asciende a 48.434,87 €, de los que 41.449,26 € corresponden a cuota y 6.985,61 € a intereses de demora. El detalle de la liquidación es el siguiente:

EJERCICIO 2002

Cifra de negocio 1.026.203,47

Ingresos accesorios 109,91

TOTAL INGRESOS 1.026.313,38

Consumos de explotación 831.621,07

Gastos de personal 18.724,94

Dotaciones para amortización 1.470,69

Otros gastos de explotación 33.803,71

Gastos financieros y asimilados 24,74

Otros gastos varios

TOTAL GASTOS 885.645,15

Resultado del ejercicio 140.668,23

Compensación B. I. Negativas 5.271,84

BASE IMPONIBLE 135.396,39

Cuota íntegra (30%) 42.881,15

Deducción por inversiones tecnológicas 1.416,15

Cuota líquida 41.465,00

Retenciones e ingresos a cuenta 15,74

Cuota de acta 41.449,26

El Inspector Regional señala que lo relevante es que en la simulación se registra una divergencia entre la declaración expresada por las partes y la realidad, es decir, una diferencia entre la voluntad y la declaración: existe una voluntad declarada aparente y otra oculta, escondida para los terceros. Y afirma que, sin duda alguna, uno de los elementos que reviste mayor dificultad cuando nos encontramos frente a una simulación, es la prueba de su existencia, de ahí que en la mayoría de los casos, el único medio de prueba al que resulta posible acudir para demostrar su existencia (de simulación) sea la denominada prueba indirecta o de indicios, la cual se encuentra plenamente admitida como medio de prueba en el artículo 386 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil .

Tras analizar los hechos comprobados en las actuaciones inspectoras determina que la actividad realmente realizada por BRIGHT es la comercialización directa de servicios de telefonía, no la mera intermediación, por lo que deben imputarse a ella los ingresos y gastos de la actividad.

La base imponible se determina en régimen de estimación directa, a pesar de que la contabilidad presenta anomalías sustanciales, y se acude a los soportes documentales de ingresos y gastos, en particular cuentas bancarias y facturas.

Los ingresos procedentes de pagos a locutorios con entrada en cuenta de La Caixa se contabilizan en cuenta de pasivo Anticipo de clientes, que se va saldando a medida que el dinero se destina a pagar operadoras o bien se devenga comisión de BRIGHT; la cuenta de no residentes de la que es titular STS SPACE, identificada como La Caixa 2 cumple la misma función y lo recaudado a través de esta cuenta tiene el mismo destino. Considerando que los ingresos de las cuentas bancarias son los ingresos del obligado tributario por venta de servicios, se han tomado las entradas en cuentas como ingresos de la actividad, en el ejercicio 2002 la cifra de negocio está constituida por los cobros por ventas percibidos de locutorios en la cuenta de La Caixa (no existen en el ejercicio ingresos en la cuenta de no residentes) que ascienden a 1.026.203,47 €.

Se han admitido como gastos, todos los pagos efectuados(incluidos los pagos a las distintas operadoras), tanto los efectuados a través de la cuenta de La Caixa, como a través de la cuenta denominada La Caixa 2, ajustándose eliminando las comisiones devengadas por el obligado tributario. No existen en 2002 cargos en la cuenta de no residentes. El total de gastos asciende a 820.281,53 €. Como se ha indicado en apartados anteriores se ha seguido el criterio de caja y no devengo por imposibilidad de aplicar este último.

3)- Contra el Acuerdo de liquidación se interpuso reclamación económico administrativa el 27 de abril de 2007, que fue tramitada con el n.º NUM001.

4)- Conferida la correspondiente autorización para iniciar expedientes sancionadores con fecha 19 de octubre de 2006, el 27 de octubre siguiente se notificó Acuerdo de inicio del expediente sancionador A51- NUM006 y propuesta de imposición de sanción (procedimiento abreviado), dictándose el Acuerdo de imposición de sanción el 18 de abril de 2007, notificado al día siguiente.

En dicho acuerdo, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 77 y 79 a) y d) de la Ley 230/1963, General Tributaria , en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y el artículo 191 y 195 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante LGT), se le imponía una sanción total por infracción tributaria por importe de 53.245,62 €, por haber dejado de ingresar en el ejercicio 41.449,26 € y haber acreditado de forma impropcedente bases negativas a compensar en ejercicios futuros por importe de 14.340,44 €.

El órgano instructor procedió, conforme a lo dispuesto en la Disposición Transitoria Cuarta LGT , a efectuar una comparativa del régimen previsto en la normativa sancionadora que resultaba vigente en el momento de la comisión de la infracción (Ley 230/1963) y el régimen contenido en la nueva normativa que, en materia de sanciones, se contiene en la LGT, a los efectos de determinar cuál era la norma que resultaba más favorable y, en consecuencia, aplicable, concluyéndose que procedía la aplicación de la vigente LGT para la sanción consistente en dejar de ingresar (artículo 79 a) LGT).

En cuanto a la infracción de dejar de ingresar 41.449,26 €, la sanción a imponer según la Ley 230/1963, General Tributaria es la siguiente:

EJERCICIO 2002

Artículo aplicable Art. 79 a) Ley 230/1963

Base sanción 41.449,26

Sanción mínima p.p. 50

Medios fraudulentos p.p. 75

Ocultación p.p. 25

% sanción 150

Importe sanción 62.173,89

Sanción efectiva (1) 62.173,89

Artículo aplicable Art. 79 d) Ley 230/1963

Base sanción 14.340,44

% sanción 10

Importe sanción 1.434,04

Sanción efectiva (2) 1.434,04

SANCION TOTAL (1+2) 63.607,93

Se utilizan como criterios de graduación la utilización de medios fraudulentos: incrementando la sanción mínima en 50 puntos porcentuales (el máximo) por la utilización de personas jurídicas o entidades interpuestas, porque el obligado además de urdir una trama usando sociedades pantalla no establecidas en territorio español, ha falseado la contabilidad, los libros registro IVA y las facturas emitidas; asimismo se incrementa la sanción en 40 puntos porcentuales (igualmente el máximo) por la utilización de facturas, justificantes y soportes falsos o falseados que reflejan operaciones inexistentes para fingir la realización de una actividad de comisionista. Todo ello en virtud de lo establecido respectivamente en los artículos 19.4 y 19.3 del RD 1930/1998 de 11 de septiembre , por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario. No obstante, de acuerdo con lo señalado en el apartado 5 de dicho artículo 19 que establece un límite máximo conjunto para este criterio de graduación, se incrementa la sanción

mínima por aplicación del criterio de utilización de medios fraudulentos en 75 puntos porcentuales al operar el citado límite.

Se aplica igualmente el criterio de graduación de ocultación, artículo 20 del RD 1930/1998, pues se presentó declaración inexacta por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio, ocultando los datos necesarios para determinar la deuda tributaria, puesto que la disminución de la deuda derivada de la ocultación es prácticamente el 100%, se incrementa la sanción mínima en 25 puntos porcentuales.

La acreditación indebida de bases imponibles negativas a compensar en ejercicios futuros se sanciona según lo previsto en el artículo 88.1 Ley 230/1963 con multa del 10% de las cantidades indebidamente acreditadas, siendo la comparativa efectuada entre ambas normativas la que sigue:

EJERCICIO 2002

Artículo aplicable Art. 191 Ley 58/2003

Base sanción 41.449,26

Medios fraudulentos SI

Calificación infracción MUY GRAVE

Sanción mínima 100

Perjuicio Económico 25

% sanción 125

Importe sanción 51.811,58

Sanción efectiva (1) 51.811,58

Artículo aplicable Art. 195 Ley 58/2003

Base sanción 14.340,44

% sanción 15

Importe sanción 2.151,07

Sanción efectiva (2) 2.151,07

SANCION TOTAL (1+2) 53.962,65

La infracción por dejar de ingresar según lo previsto en la LGT 58/2003 se califica como muy grave por la utilización de medios fraudulentos, la sanción mínima del 100 por cien se incrementa en aplicación del criterio de graduación del perjuicio económico en 25 puntos porcentuales, al ser el porcentaje superior al 75%, se impone la sanción de acuerdo con lo establecido en la LGT 58/2003 al resultar tal norma más favorable para el sujeto infractor que la vigente en el momento de la comisión de la infracción. Se impone una sanción de 51.811,58 euros.

En cuanto a la infracción por acreditación indebida de bases imponibles negativas a compensar en ejercicios futuros se sanciona según lo previsto en la LGT 230/1963 al no resultar más favorable para el sujeto pasivo la Ley 58/2003. Se impone una sanción de 1.434,04 euros.

El importe total de las sanciones impuestas asciende a 53.245,62 euros.

En relación con la culpabilidad del obligado tributario en el acuerdo sancionador se señala que la conducta infractora del obligado tributario deriva de la simulación de una actividad de mediación en la comercialización de productos de telefonía por cuenta de unas sociedades francesas, carentes de los mínimos medios materiales o humanos como para poder llevar a cabo cualquier actividad; la obligada presentó la declaración por el impuesto y ejercicio consignando como única renta la procedente de la presunta comisión percibida, y las actuaciones de comprobación han demostrado que ha sido un montaje para conseguir eludir la tributación por IVA y la renta derivada de la comercialización de servicios telefónicos, para lograrlo falseó las facturas emitidas, los libros registros IVA y la contabilidad oficial, ha fingido cobrar de los locutorios y pagar a las operadoras de telefonía por cuenta de comitentes, cuando en realidad el dinero ha estado disponible en sus cuentas. Considera la Inspección que la conducta del obligado es dolosa, en cuanto voluntaria y querida, siendo evidente la ventaja de la simulación tanto en IVA como en Sociedades.

Asimismo se señala que en relación con el IVA, por los mismos hechos y conductas se ha emitido Informe por la presunta comisión de varios delitos contra la Hacienda Pública, siendo una cuestión de importe el que ha determinado que el Impuesto sobre Sociedades se haya regularizado en vía administrativa (el importe defraudado es inferior al umbral de 120.000 € que marca el Código Penal).

5)- Notificada la sanción, la entidad interesada presentó reclamación económico administrativa el 3 de mayo de 2007, que fue tramitada con el n.º NUM007.

El 13 de febrero de 2008 se dictó por el Abogado del Estado-Secretario del Tribunal, Acuerdo de acumulación a la reclamación NUM008.

Puesto de manifiesto el expediente, el obligado tributario mediante escrito de fecha 14 de abril de 2008 formuló alegaciones en las que se refiere, en primer lugar a la existencia de prejudicialidad penal habida cuenta de que existen querellas interpuestas por parte de la Fiscalía contra el reclamante por el Impuesto sobre el Valor Añadido, relevantes para el caso dado que el fondo del asunto y la motivación que es la pretendida simulación representa la clave de bóveda y conditio sine qua non tanto del proceso penal como del acuerdo de liquidación impugnado.

En segundo lugar, se sostiene que la simulación relativa no existe, haciendo referencia a la información solicitada a las autoridades fiscales francesas sobre los comitentes del interesado, poniendo de relieve que no existe en el expediente ninguna mayor referencia a la sociedad GLOBAL COMMUNICATION SYSTEMS (sólo que está siendo objeto de inspección y tiene su domicilio en una vivienda), y que la correcta investigación total de los hechos que la Administración debió realizar y no ha verificado le ha llevado a tener una visión parcial y preconstituir una versión de los hechos sobre la base de simples conjeturas y concluir la existencia de simulación. Si la Administración hubiera incorporado la información recabada sobre la tercera sociedad, calificada como "supuesta comitente" de la que se afirma que es continuadora de las otras dos, o tiene relación directa con las mismas a través de la persona de Olegario, hubieran comprobado que dicha sociedad facturó en el ejercicio 2004, 31.350.790 €. Adjunta documento obtenido a través de la web axesor, Infotel Información y Telecomunicaciones SA, que denomina Informe económico con los datos de domicilio, administradores, actividad y volumen de ventas en los ejercicios 2006-2005; considerando que no se puede calificar a esta compañía como simulada o irreal, siendo defectuosas las actuaciones inspectoras, y estando esta sociedad (según se acredita en el expediente) directamente relacionada con las otras dos calificadas como "supuestos comitentes", a las que incluso se refiere mediante vínculo en su página web, se supone que será continuadora o madre de las dos anteriores.

Considera acreditado que BRIGHT es una compañía española cuyos propietarios y administradores son de origen paquistaní; que éstos contactaron con otros originarios del mismo país que disponían de la posibilidad de adquirir los contratos iniciales del "nodo" y los servicios de telefonía "minutos"; que BRIGHT ha actuado en calidad de agente de las verdaderas comitentes, las sociedades francesas, cuyas vicisitudes empresariales no deben alcanzarle máxime cuando de lo actuado se concluye que GLOBAL está directamente relacionada con las otras; BRIGHT no es una revendedora y, en tal sentido, no dispone de la preceptiva autorización de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, la sociedad domiciliada en Canarias sí dispone de la preceptiva autorización.

Indica que la correlación o superposición de comitentes franceses en el tiempo, o incluso el hecho de no haber saldado o deber alguna cantidad carece de importancia y es normal frente a la situación de continuadora de la actividad de GLOBAL, rechazando valor igualmente al hecho de que las facturas sean idénticas y demás cuestiones formales puestas de manifiesto por la Inspección; también considera práctica habitual el hecho de que un agente general pague por cuenta de su comitente o tenga a su nombre instalaciones de éste; asimismo señala que STS abrió cuenta en España por sus problemas fiscales en Francia, y decidió autorizar a un propietario y administrador de su agente, lo cual es habitual en el tráfico mercantil.

En definitiva considera que la simulación se basa en la consideración de las sociedades francesas como simples pantallas carentes de recursos, cuestión que no ha probado la Administración, sobre todo cuando dice que hay continuidad entre las tres y una de ellas no ha sido investigada.

Se alega también contra la defectuosa liquidación practicada, pues se dice que se hace en régimen de estimación directa, para después alegar la imposibilidad de aplicar dicho método. En cuanto a los ingresos, critica la no aplicación del criterio de devengo, señalando que se podía haber requerido a los locutorios y que éstos ni estaban tan dispersos, ni son negocios efímeros. Como considera reales las sociedades francesas, la imputación de ingresos efectuada respondería a una fantasía, al hacerse sobre la base de las facturas que las francesas giran a los locutorios. Por lo que se refiere a los gastos, entiende que la propia Administración reconoce que podrían faltar gastos con origen en operadoras extranjeras facturados a las comitentes francesas, y el reclamante sostiene que faltan las compras de las comitentes francesas realizadas por ellas directamente.

Por último, alega la caducidad del expediente indicando que ante la ampliación de plazo de actuaciones inspectoras notificada el 8 de septiembre de 2006 se efectuaron alegaciones que nunca fueron contestadas, solicitando que se tengan por íntegramente reproducidas, insistiendo en la falta de motivación del acuerdo de ampliación."

La fundamentación de la misma obedece a la siguiente literalidad relevante, dados igualmente los términos de la presente controversia:

"(...) 6)- Respecto al fondo del asunto, la tesis sostenida en el acto impugnado es que el obligado tributario ejerce realmente, en territorio español, la actividad de comercialización de servicios telefónicos, mayoritariamente adquiridos a operadoras de telefonía también establecidas en territorio español, realizando y controlando todo el proceso de adquisición y venta de servicios telefónicos. Frente a esta realidad determinada por la Inspección, la actividad declarada por el obligado tributario era la de comisionista o mediador en la venta de dichos servicios telefónicos, actuando en nombre de sociedades extranjeras (francesas), de modo sucesivo en el tiempo, de manera que en el ejercicio 2002 (ejercicio regularizado) actuó como comisionista de la sociedad WISE COMMUNICATION SYSTEMS.

El acto impugnado sostiene que la actividad declarada se basa en una ficción en la que la sociedad extranjera vendería servicios telefónicos a una pluralidad de locutorios situados en España, servicios que, a su vez habría adquirido mayoritariamente de operadoras también establecidas en este país. La estructura ficticia tendría como finalidad la deslocalización impositiva, permitiendo la defraudación tanto en IVA como en el Impuesto sobre Sociedades. Se genera la apariencia de un negocio entre los locutorios (destinatarios de los servicios) y las

sociedades extranjeras (que actúan de modo sucesivo en el tiempo) con el propósito de eludir la tributación del IVA y de las rentas derivadas de la comercialización de los servicios en cuestión. Al mismo tiempo se asegura a los locutorios mayor opacidad fiscal de sus compras de servicios telefónicos, al figurar como vendedoras las sociedades extranjeras.

A la conclusión de la existencia de simulación se llega después de determinar que las sociedades extranjeras carecen de infraestructura, de los medios técnicos y materiales como para poder efectuar cualquier actividad, y de recabar toda una serie de indicios que se han detallado anteriormente.

La cuestión planteada impone situar el análisis en el ámbito de los llamados negocios anómalos, en concreto en este caso el acto impugnado considera que existe simulación, que califica de relativa.

La regulación legal se encuentra, en el ejercicio comprobado, en el artículo 25 de la Ley General Tributaria de 1963, según redacción dada al mismo por la Ley 25/1995, estableciéndose en el mismo 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 formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados"

Este precepto no se recogía en la redacción originaria de la Ley General Tributaria, en la cual, sin embargo, la simulación podía tener cabida en el anterior artículo 25.2, que ordenaba tener en cuenta la verdadera naturaleza jurídica o económica del acto o negocio.

La simulación tributaria es una concreción de la simulación tal y como se la reconoce en Derecho Civil, pudiéndose definir como la declaración de un contenido de voluntad no real emitida conscientemente, y de acuerdo entre las partes, para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe (simulación absoluta) o es distinto (simulación relativa) de aquel que realmente se ha llevado a cabo. Así, en el negocio simulado, se crea una apariencia jurídica que no responde a la realidad.

El propio Tribunal Supremo en Sentencias como la de 8 de febrero de 1996, se refiere al concepto jurisprudencial y científico de simulación contractual como:

"... un vicio de la declaración de voluntad de los negocios jurídicos por el cual, ambas partes, de común acuerdo, y con el fin de obtener un resultado frente a terceros, que puede ser lícito o ilícito, dan a entender una manifestación de voluntad distinta de su interno querer".

Para que exista simulación, es necesaria también la concurrencia de tres circunstancias:

1. una divergencia querida y deliberadamente producida entre la voluntad real y su manifestación
2. un acuerdo simulatorio entre las partes, y ...
3. un fin de engañar a terceros extraños al acto.

En el caso de simulación absoluta, el acto o negocio simulado no encubre a otro que recoja la verdadera voluntad de las partes. En la simulación absoluta no se crea nada, manifestándose, por tanto, un acto o negocio aparente desprovisto de todo contenido verdadero.

Por el contrario, en el supuesto de simulación relativa (supuesto al que se refiere la presente reclamación) se simula un acto o negocio para disimular otro; tal simulación relativa puede afectar a la causa del contrato, a los sujetos o al contenido del mismo, siendo preciso, en cualquier caso, que el negocio creado externamente por las partes no sea realmente querido por aquéllas, que buscan otro negocio jurídico distinto.

En los supuestos que la doctrina ha denominado de "simulación por persona interpuesta" existe una divergencia entre la declaración manifestada y la voluntad real, que es ocultada.

El artículo 1.276 del Código Civil, dispone que: "La expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita" de modo que, al tener el negocio simulado una causa falsa, los únicos efectos que se producen son los del negocio que se trata de disimular.

Por otra parte, la "causa simulandi" debe acreditarla la Administración que es quien invoca la simulación. Ahora bien, la simulación 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 Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de febrero de 2005, entre otras muchas, tras poner de manifiesto la dificultad de la prueba de la simulación contractual, acrecentadas por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, señala que:

"la doctrina de esta Sala admite como suficiente la prueba de presunciones, la cual se configura en torno a un conjunto de indicios, que si bien tomados individualmente pueden no ser significativos, e incluso cabe que sean equívocos, sin embargo, en conjunto y en relación con las circunstancias, son reveladores de la actuación simulatoria."

Así, 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.

La doctrina del TEAC, acerca de la aplicación de este tipo de presunciones al ámbito tributario queda plasmada, entre otras, en la Resolución de 9 julio de 1998, según la cual 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.

A juicio de este Tribunal, los hechos que concurren en el presente caso, descritos en los Antecedentes de Hecho, ponen de manifiesto la existencia de un negocio simulado no real entre las pretendidas comitentes francesas y el obligado tributario, tras el cual no existe el negocio declarado.

En el curso de las actuaciones practicadas, se han comprobado una serie de hechos (hechos demostrados) a través de los cuales se ha llegado a la conclusión (hecho deducido) de que las operaciones realizadas por el obligado tributario son la venta directa de servicios de telefonía, previamente adquiridos por él mismo a grandes operadoras.

En primer lugar, la sociedad WISE, presunta comitente en el ejercicio 2002, fue objeto de actuaciones por parte de las autoridades fiscales francesas y después de las mismas fue objeto de liquidación judicial. De la información remitida por dichas autoridades resulta que no tenía ninguna actividad localizada en Francia, no disponía de ningún material, ni siquiera informático, no se ha encontrado traza de relación con el obligado tributario y la contabilidad examinada presentaba numerosas irregularidades.

En segundo lugar, los contratos comitente-comisionista, además de presentar similitudes evidentes, siendo en principio los sucesivos comitentes sociedades independientes, se dicen firmados en Francia, sin poder justificar el desplazamiento. Las comisiones se facturan mensualmente, aplicando porcentaje pactado sobre cobros de locutorios, sin especificar montante de ingresos. A pesar de que los contratos son sucesivos, de modo que cuando finaliza con un comitente se inicia con el siguiente, se han apreciado numerosas inconsistencias, existiendo transferencias a quién todavía no le ha contratado, pagos a agentes con los que ya ha finalizado la relación, facturando comisiones para quien no trabaja y viceversa. En ningún caso, al finalizar la relación con el comitente de turno se saldan cuentas o se procede a liquidar diferencias.

La Contabilidad del obligado no permite discriminar a qué concreto comitente corresponde el dinero cobrado de los locutorios, figurando todos en una cuenta de anticipos genérica.

También se han apreciado similitudes en las facturas emitidas por todos los sucesivos comitentes y en los formularios de solicitud de servicios, se han encontrado en poder del obligado tributario facturas originales emitidas por los proveedores con destino a los comitentes.

Se ha puesto de manifiesto la existencia de una cuenta de no residentes en La Caixa, de la que es titular uno de los comitentes STS SPACE, en la que el obligado tributario efectúa ingresos y pagos, destinándose los fondos de esa cuenta al pago de facturas de los proveedores y del propio obligado. Se comprobó en la empresa, al obtener los archivos que el sujeto pasivo reflejaba indistintamente los ingresos obtenidos en esta cuenta y en la propia, si bien los procedentes de la cuenta de no residentes no se registraban contablemente.

Igualmente se puso de manifiesto la existencia de numerosas vinculaciones entre personas físicas, ligadas indistintamente a las sociedades que participan de la trama.

Por último, en cuanto al aspecto técnico del servicio prestado, el sujeto pasivo controla en todo momento el alquiler del nodo de conexión, vital para la prestación del servicio, siendo titular del contrato de alquiler entre 1 de julio de 2002 y 1 de julio de 2005.

En conclusión, los datos expuestos nos permiten establecer que no estamos, ante un supuesto de economía de opción o fraude a la Ley Tributaria, o incluso ante una buena práctica mercantil, sino ante una pura simulación de uno de los elementos del negocio jurídico. Simulación de la que la reclamante, a la vista de los hechos expuesto, tuvo pleno conocimiento.

Las pruebas aportadas por la Inspección, analizadas en su conjunto, dan lugar a que este Tribunal llegue a la convicción, por la existencia de un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, que el sujeto pasivo prestaba directamente el servicio y no actuaba como simple comisionista, obteniendo un beneficio fiscal y mercantil de la citada operativa.

No se ve afectada esta conclusión por las alegaciones formuladas, en las que basándose en la falta de información existente en el expediente acerca de GLOBAL (no llegó a tiempo la información procedente de Francia) y un informe sobre datos de actividad obtenido en una página web que vende estos datos de cualquier tipo de sociedad, se pretende negar la existencia de simulación afirmando que GLOBAL es una sociedad real, con actividad importante y dada la relación que la Inspección ha remarcado entre los presuntos comitentes, las demás sociedades también tendrían existencia real.

GLOBAL no es comitente del sujeto pasivo en el ejercicio comprobado, la comitente es WISE, cuyas circunstancias se han puesto de manifiesto en párrafos anteriores, sin que la falta de información respecto de una sociedad, justifique la realidad de otras.

En relación con el resto de indicios se limitan las alegaciones a considerar de modo genérico que son cuestiones habituales y frecuentes en el tráfico mercantil.

En consecuencia, en el presente caso, concurren todos los requisitos que permiten afirmar la existencia de un negocio simulado, entendido como la declaración de un contenido de voluntad no real, consciente, y con una finalidad de engaño a terceros ajenos al acto, en este caso la Hacienda Pública, dirigido a producir la apariencia de un negocio jurídico distinto del exteriorizado formalmente por las partes.

7)- Apreciada la existencia de simulación, el hecho imponible gravado debe ser el efectivamente realizado, esto es, la comercialización directa de servicios de telefonía, adquiridos de grandes operadoras.

A pesar de haber apreciado la existencia de anomalías sustanciales en la Contabilidad, pues recoge una actividad de comisionista, con clara omisión de ingresos y gastos, de modo que no se pueden conciliar los apuntes contables con las facturas, libros registros y extractos bancarios, la Inspección determinó la base imponible del impuesto en régimen de estimación directa, aplicando el criterio de caja por las dificultades de seguir el criterio general de devengo dadas las circunstancias concurrentes en el caso.

La liquidación practicada se considera defectuosa por el reclamante, en cuanto a la aplicación del régimen de estimación directa, en cuanto a la determinación de ingresos y gastos, y en cuanto al criterio de imputación temporal.

La existencia de anomalías sustanciales en la Contabilidad no impide, necesariamente la determinación de la Base Imponible en régimen de estimación directa.

Es doctrina reiterada de los Tribunales Económico-Administrativos que también es necesario que dichas anomalías impidan o dificulten gravemente la posibilidad de determinar las bases imponibles de forma directa, como se ha señalado, entre otras, en la resolución del TEAC de 23 de febrero de 2001. En ella se abordó la siguiente cuestión: "(...) Por lo que se refiere al expediente que nos ocupa y según se desprende de las actuaciones que obran en este Tribunal, la Inspección no acudió a la aplicación del régimen de estimación indirecta para la determinación de bases, por cuanto en el presente caso, y según se desprende de las actuaciones, si bien se reconoce la inexistencia de contabilidad, la Inspección deja constancia de que el sujeto pasivo aporta libros de IVA y que dichos registros posibilitan de un lado la determinación de las ventas y al mismo tiempo las compras y el IVA soportado, lo que permitió a la Inspección la posibilidad de efectuar la comprobación del rendimiento de la actividad sin acudir al régimen subsidiario de estimación indirecta; debiendo confirmarse la procedencia del acuerdo impugnado y la resolución recurrida."

Con esta doctrina se respeta el carácter subsidiario con que dota al régimen de estimación indirecta la Ley General Tributaria.

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de 20 de marzo de 2009 : "La estimación indirecta es un método subsidiario de los otros dos, en cuanto puede ser utilizado en los supuestos en los que la determinación de la base imponible no es posible efectuarla ni directamente ni acudiendo a la estimación objetiva singular. Así se desprende del art. 50 de la Ley General Tributaria , que señala que "cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables, las bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta utilizando para ello cualquiera de los siguientes medios:(...)".

En este régimen de estimación, la Administración puede utilizar una serie de medios, como el propio art. 50 recoge, que se caracterizan por la atribución a la Administración de un cierto margen de apreciación de datos y antecedentes, así como para la utilización de los elementos indiciarios, además de la facultad de valoración de signos, índices o módulos que permitan determinar la base imponible.

El carácter subsidiario de este régimen exige no sólo la justificación de que procede hacer uso de él en un procedimiento concreto, atendidas la grave deficiencia en la llevanza de la contabilidad y la consiguiente imposibilidad o dificultad grave de conocer la situación tributaria del sujeto pasivo, sino que, además, se precisa la motivación de los elementos de estimación concretamente empleados, en cada supuesto, en orden la determinación de la base imponible.

En coherencia con lo establecido en estos preceptos, el art. 64.1 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, dispone que "el régimen de estimación indirecta de bases tributarias será subsidiario de los regímenes de determinación directa o estimación objetiva singular de bases, así como del régimen de estimación objetiva singular de cuotas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se aplicará cuando la Administración no pueda conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de las cuotas o rendimientos por alguna de las siguientes causas: (...) c) Que el sujeto pasivo o retenedor haya incumplido sustancialmente sus obligaciones contables. (...)".

Entre los supuestos legales en los que "se entiende que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables", el apartado 2, del citado art. 64 , menciona el caso del apartado d), esto es, "cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el interesado no pueda verificarse la declaración o determinar con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación". En general, la base en

la que se asientan los supuestos de este apartado hace referencia al anormal comportamiento contable del sujeto pasivo que provoca la utilización por parte de la Administración de medios y criterios tendentes a averiguar o estimar, lo más fiablemente posible, la situación tributaria del contribuyente.

En este sentido, la doctrina jurisprudencial ha venido entendiendo como supuestos de incumplimiento sustancial de las obligaciones contables los casos de ausencia de los libros obligatorios exigidos por el Código de Comercio, así como su llevanza parcial, la no aportación de las facturas, o su aportación también parcial, siempre que en uno y otro caso impidan o dificulten gravemente la comprobación sobre el contraste de tales documentos con lo reflejado en los libros (Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de julio de 1989 , 13 de marzo de 1989 (RJ 1989 , 2654) , 9 de enero de 1992 (RJ 1992 , 546) , 5 de mayo de 1993 (RJ 1993 , 3599) , entre otras muchas).

.....

Adviértase, pues, que en el caso que se nos plantea, la Inspección, aplicando las técnicas y criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el interesado y a la obtenida por la propia Inspección, sí que ha podido verificar la declaración presentada y determinar las bases o rendimientos objeto de comprobación sin salirse del régimen de estimación directa.

.....

En el caso de la sentencia recurrida, en cambio, aunque existían sustanciales anomalías en la contabilidad, éstas no han impedido la aplicación del régimen de estimación directa al haberse reunido en el expediente datos suficientes para la determinación del rendimiento neto de la actividad empresarial del recurrente sin tener que acudir al régimen de estimación indirecta de la base imponible, de aplicación subsidiaria a los demás existentes como hemos indicado. Y ello porque el régimen de estimación indirecta sólo es aplicable en los casos en que sea el único procedimiento posible para determinar la base imponible de los sujetos pasivos que hayan incumplido sus obligaciones fiscales en términos tales que no permitan comprobar los rendimientos objeto de imposición".

De modo que es válida la determinación de la base imponible en estimación directa, a partir del examen de facturas obtenidas de proveedores nacionales, de los ingresos en cuentas bancarias que se considera se corresponden razonablemente con los ingresos de la actividad procedentes de locutorios telefónicos clientes, los cargos en cuentas bancarias por pagos a otras operadoras, así como del resto de documentación contable y mercantil obtenida por la Inspección a lo largo de las actuaciones.

En cuanto a los ingresos, se han extraído de abonos en cuentas bancarias, una vez estudiada la operativa de la entidad habida cuenta de la pluralidad, dispersión y volatilidad de clientes y considerando que razonablemente responden a la realidad. Los gastos se han fijado a partir de las facturas que la Inspección ha obtenido de requerimientos efectuados a los proveedores nacionales de servicios y de los cargos en cuentas bancarias por pagos a operadores extranjeros; admitiendo además como gasto todos los pagos efectuados por cuenta de las presuntas comitentes asumidos en realidad por el obligado.

Dadas las circunstancias concurrentes en el expediente y la dificultad de una determinación exacta de la base imponible, no se aprecia reproche en los cálculos efectuados, que en cualquier caso no producen perjuicio al interesado, al haberse tomado los ingresos efectivos en cuentas y aceptado todos los gastos existentes, salvo la presunta comisión devengada, que se ha considerado ficticia.

Asimismo, aunque la regla general de imputación temporal de ingresos y gastos es el devengo ("los ingresos y gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros" artículo 19 LIS) la imposibilidad de aplicar el devengo en los ingresos (los ingresos en cuentas responden a pagos anticipados, los clientes son dispersos, numerosos y no siempre localizables) ha obligado a recurrir al criterio de caja, que se ha aplicado igualmente a los ingresos, sin producir distorsiones o una mayor tributación.

Por lo tanto, se confirma el acto impugnado también en el apartado del método de determinación de base imponible seguido y cálculos efectuados.

8)- Por lo que se refiere a la sanción tributaria impuesta, habiendo quedado acreditado que el obligado tributario incurrió en el presupuesto de hecho tipificado como infracción, procede sólo entrar a valorar el elemento subjetivo al objeto de determinar si la conducta es punible.

A estos efectos, a la hora de determinar si la conducta del contribuyente resulta constitutiva de infracción sancionable es necesario tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo en el sentido de que en el ámbito del derecho tributario sancionador tiene plenos efectos el principio de culpabilidad, a cuyo efecto se debía vincular la punibilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se hallara amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Esta doctrina ha sido respaldada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de abril de 1990 y se recogió de forma expresa en el artículo 77.4.d) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y asimismo se contiene en el artículo 179 de la vigente Ley 58/2003 .

Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, y uno de los elementos esenciales para la

existencia de infracción es, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa.

A la vista de los tipos de infracción cometidos, dejar de ingresar y acreditar indebidamente bases negativas a compensar en ejercicios futuros, a consecuencia de la conducta del obligado tributario, no se le puede exigir a la Administración que conozca las circunstancias que dieron lugar al incumplimiento, dado que ello pertenece a la esfera privada del obligado tributario. No obstante, se inició el correspondiente procedimiento sancionador y, precisamente en el marco de este procedimiento, el obligado tributario debería haber dado cuenta de los hechos y circunstancias que provocaron que no se ingresara la cuota debida, y se acreditaran indebidamente bases negativas a compensar. Sin embargo, no consta que en el curso de dicho procedimiento se aportara prueba alguna o se hiciera alguna alegación con contenido relativa a la justificación de la conducta del obligado tributario.

Por otra parte, siendo cierto que la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe (artículo 33.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, sobre Derechos y Garantías de los Contribuyentes) y que corresponde a la Administración la prueba de la concurrencia de las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor (artículo 33.2 de dicha Ley), también lo es que la Administración Tributaria ha llevado a cabo la actividad probatoria necesaria y la constatación de las circunstancias determinantes de la culpabilidad o, al menos, negligencia de la entidad recurrente que se recoge en el acuerdo o resolución sancionadora.

La conducta consistente en la simulación de una actividad de comisionista y de la existencia de sociedades comitentes extranjeras, cuando se ejercía directamente y en nombre propio la actividad, a juicio de este Tribunal constituye una conducta no sólo antijurídica y típica, sino evidentemente intencional, por cuanto no cabe otra consideración alternativa que pudiera calificar los hechos acaecidos como inducidos por un error, o por el mantenimiento de una postura interpretativa divergente dada la claridad de la normativa aplicable al respecto.

9)- Por lo que afecta a la cuantificación de la sanción finalmente impuesta a la infracción por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, la Inspección, en aplicación de lo dispuesto en la disposición transitoria cuarta de la LGT , aplica el régimen sancionador previsto en la LGT Ley 58/2003, a pesar de que las infracciones se cometieron durante la vigencia de la LGT Ley 230/1963, al considerar que resultaba más favorable para el interesado.

Se califica la infracción consistente en dejar de ingresar (artículo 79 a) LGT 230/1963) como muy grave debido a la utilización de medios fraudulentos (artículo 191.4 LGT), sancionable según el mismo artículo con multa del 100 al 150 por ciento, que se gradúa conforme al criterio de perjuicio económico, fijando la sanción en el 125 % de la base determinada de acuerdo con lo establecido en dicho artículo.

Artículo 191.4: "La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley."

Artículo 187.1.b) "Perjuicio económico para la Hacienda Pública. El perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre.

1º. La base de la sanción; y

2º. La cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida.

Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes:

Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por ciento e inferior o igual al 25 por ciento, el incremento será de 10 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento, el incremento será de 15 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por ciento e inferior o igual al 75 por ciento, el incremento será de 20 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por ciento, el incremento será de 25 puntos porcentuales."

Se considera correcto el criterio de la Inspección de aplicar la existencia de utilización de medios fraudulentos, habida cuenta de que la conducta infractora se perfecciona mediante una simulación en la que interviene un tercero, utilizando sociedades fantasmas con la finalidad de que figuren como titulares de la actividad que realmente ejerce el interesado, además de la existencia de anomalías sustanciales contables y el falseamiento generalizado de soportes contables.

10)- Ahora bien, cuantificada correctamente la infracción cometida de acuerdo con las normas contenidas en la Ley 58/2003, procede analizar si ocurre la misma circunstancia en cuanto a su cuantificación de acuerdo con la Ley 230/1963, considerando el acuerdo sancionador que su aplicación resultaba más desfavorable al sujeto

infractor, al determinar una multa proporcional del 150% de la cantidad dejada de ingresar. Dicha sanción era resultado de incrementar la sanción mínima del 50 por 100 en 75 puntos porcentuales por aplicación del criterio de utilización de medios fraudulentos, el máximo previsto en la norma (se proponía un incremento en 50 puntos porcentuales por utilización de personas jurídicas o entidades interpuestas porque el obligado además de urdir una trama usando sociedades pantalla no establecidas en territorio español, ha falseado la contabilidad, los libros registro IVA y las facturas emitidas; y un incremento 40 puntos porcentuales por la utilización de facturas, justificantes y soportes falsos o falseados que reflejan operaciones inexistentes para fingir la realización de una actividad de comisionista, operando el límite máximo conjunto de 75 puntos porcentuales). Por otro lado, se incrementaba igualmente en 25 puntos porcentuales por aplicación del criterio de graduación de ocultación pues se presentó declaración inexacta por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio, ocultando los datos necesarios para determinar la deuda tributaria, habiendo resultado disminuida la deuda derivada prácticamente en el 100%.

Por lo que se refiere a la aplicación de los criterios de graduación utilizados para cuantificar la sanción finalmente impuesta, hay que señalar que es criterio consolidado del Tribunal Central (Resolución de 12-06-2008, entre otras) que los criterios de graduación de ocultación y utilización de medios fraudulentos o persona interpuesta, no pueden aplicarse acumuladamente, pues el primero está subsumido en el segundo cuando la presentación de la declaración inexacta deriva de la utilización de facturas falsas o falseadas.

Es de ver que el artículo 82 de la Ley 230/1963 en su redacción dada por la Ley 25/1995, dispone:

"1. Las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a:

a) ...

c) La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta. A estos efectos, se considerarán principalmente medios fraudulentos los siguientes: la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados.

Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 20 y 75 puntos.

d) La ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta.

Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 10 y 25 puntos.

e) ..."

Por su parte el RD 1930/1998 de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario, dispone en sus artículos 19 y 20 :

Artículo 19. Utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o comisión de ésta por medio de persona interpuesta

1. Se apreciará la existencia del criterio de graduación previsto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 16 del presente Real Decreto cuando se utilicen medios fraudulentos en la comisión de la infracción o ésta se cometa por medio de persona interpuesta.

A estos efectos, se considerarán medios fraudulentos la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados.

2. Se considerará que existen anomalías sustanciales en la contabilidad en los siguientes supuestos:

a) Incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por disposiciones fiscales.

b) Llevanza de contabilidades diversas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

c) Llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por normas fiscales, mediante la inexactitud u omisión de asientos o registros o mediante la utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la cuantía en más o menos de los cargos, abonos o anotaciones omitidos, inexactos o registrados en cuentas con significado distinto del que les corresponda represente, al menos, el 15 por 100 de la cuantía total de cargos o abonos efectuados en el libro o registro correspondiente durante el período impositivo en el que se cometa la infracción.

Se apreciará que concurren las circunstancias antes descritas cuando constituyan el medio para la comisión de la infracción grave objeto de sanción.

A efectos de determinar el porcentaje de incremento de la sanción, cuando concorra la circunstancia prevista en el párrafo a), dicho porcentaje se incrementará entre 25 y 35 puntos; cuando concorra la circunstancia prevista en el párrafo b), entre 35 y 45 puntos, y cuando concorra la circunstancia prevista en el párrafo c), entre 20 y 25 puntos.

3. A efectos de lo previsto en el apartado 1, se considerará que se han empleado facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados cuando los mismos reflejen operaciones inexistentes, en todo o en parte, y hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción grave. No se apreciará esta circunstancia cuando

la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados en relación con la deuda tributaria descubierta sea inferior al 10 por 100 de ésta.

Cuando concorra esta circunstancia, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 25 y 40 puntos.

4. A efectos de lo previsto en el apartado 1, se considerará que se han utilizado personas físicas, jurídicas o entidades interpuestas en la comisión de la infracción cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de los rendimientos o incrementos de patrimonio o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

Cuando concorra esta circunstancia, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 35 y 50 puntos.

5. Las circunstancias contempladas en los apartados 2, 3 y 4 anteriores serán apreciadas de manera independiente, determinando de forma separada el incremento en el porcentaje de la sanción que, en su caso, cada una de ellas representa.

El incremento en el porcentaje de la sanción derivado de la aplicación de este criterio de graduación se determinará por la suma de los incrementos a que se refiere el párrafo anterior.

Cuando la suma de los incrementos así determinados sea superior a 75 puntos, el porcentaje de incremento se reducirá a dicha cifra.

Artículo 20. Ocultación a la Administración de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria

1. Se apreciará que concurre la circunstancia prevista en el párrafo d) del apartado 1 del artículo 16 del presente Real Decreto, cuando, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, se oculten a la Administración tributaria los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta. No obsta a lo anterior el que la Administración tributaria pudiera conocer dichos datos por declaraciones de terceros o por declaraciones del sujeto infractor relativas a conceptos tributarios distintos de aquel al que se refiere la sanción, ni tampoco el que los datos omitidos figuren o no contabilizados.

No se apreciará la existencia de esta circunstancia cuando el sujeto infractor haya hecho constar en su declaración todos los datos necesarios para determinar la deuda tributaria derivándose la disminución de la misma de una incorrecta aplicación, por el sujeto infractor, de la normativa tributaria.

2. Esta circunstancia no podrá apreciarse cuando la conducta sea constitutiva de la infracción grave tipificada en el párrafo b) del artículo 79 de la Ley General Tributaria. Tampoco se apreciará cuando proceda la aplicación de la circunstancia prevista en el párrafo c) del apartado 2 del artículo 19 del presente Real Decreto y la declaración presentada sea reflejo fiel de la contabilidad que adolece de anomalías sustanciales.

3. Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 10 y 25 puntos. Este incremento se determinará en función de la disminución en la deuda tributaria que se derive de los datos ocultados, con arreglo a los siguientes criterios:

a) Si la deuda tributaria resulta disminuida en un 10 por 100 o menos, no se incrementará el porcentaje de la sanción.

b) Si la disminución de la deuda tributaria excede del 10, 25, 50 ó 75 por 100, el porcentaje de la sanción se incrementará en 10, 15, 20 ó 25 puntos, respectivamente.

Ante los términos de tales definiciones de ocultación y utilización de medios fraudulentos o la comisión de la infracción por medio de persona interpuesta, es evidente que la concurrencia de facturas falsas o falseadas, como ocurre en el presente caso, siempre dará lugar a declaraciones incompletas o inexactas que oculten a la Administración los datos necesarios para la correcta liquidación tributaria. Esto es, el tipo de la ocultación está subsumido en el de la utilización de medios fraudulentos cuando éstos consisten en la utilización de facturas falsas o anomalías sustanciales en contabilidad, procediendo por tanto la agravación de la sanción únicamente por este último criterio. Así se ha entendido no sólo por el Tribunal Central, sino también por la Audiencia Nacional en sus sentencias, entre otras, de 28-9-00 y 13-11-03.

Siendo también de aplicación el mismo argumento para la sanción cuando concurren, según la Inspección, el criterio de graduación por la utilización en la comisión de la infracción de persona interpuesta y la utilización de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados procedentes de tales personas, quedando éste último subsumido en el primero.

Así las cosas, procede en consecuencia la anulación de la sanción impuesta por la cantidad dejada de ingresar por el impuesto y ejercicio que nos ocupa, al resultar más favorable la aplicación de la Ley 230/1963 que determinaría una sanción a imponer del 100 por 100 de la cantidad dejada de ingresar (resultado de incrementar la sanción mínima del 50 por 100 en 50 puntos porcentuales por aplicación del criterio de utilización de personas jurídicas o entidades interpuestas), la cual será sustituida por otra, teniendo en cuenta lo argumentado por este Tribunal en este fundamento de derecho.

11)- Por último, la conducta infractora consistente en acreditar improcedentemente bases negativas a compensar en ejercicios futuros se sanciona con multa del 10 por ciento de las cantidades indebidamente ingresadas

según lo establecido en el artículo 88.1 LGT 230/1963, resultando correctos los cálculos efectuados, debiendo confirmarse tanto la procedencia de la sanción impuesta como su cuantificación.

No obstante, cabe puntualizar que no comparte este Tribunal el criterio mantenido por la inspección al sancionar el Impuesto y ejercicio mencionados, en el que efectúa la comparación de la aplicación de la Ley 230/1963 y de la Ley 58/2003, por cada infracción cometida, sino que considera que tal comparación debe realizarse para el conjunto de infracciones cometidas al formular la declaración del Impuesto en dicho periodo impositivo, es decir, que las sanciones a imponer serán las que resulten más favorables en su conjunto comparando para las dos infracciones cometidas (dejar de ingresar la deuda tributaria y acreditar indebidamente bases negativas a compensar) las sanciones a imponer según el régimen sancionador establecido en la Ley 230/1963, con las que resulten de la aplicación del establecido la Ley 58/2003, circunstancia que no obstante queda corregida en la presente resolución como consecuencia de lo establecido en el fundamento de derecho anterior.

Finalmente, señalar que en el acuerdo de imposición de sanción se establece que: "La propuesta de liquidación de sanciones contenida en el presente Acuerdo se hace con el carácter de "definitivo", dado que el mismo carácter fue el de las liquidaciones comprensivas del principal y de los intereses de demora, atendiendo el carácter general de las actuaciones de que trae causa" y habiendo sido modificado el carácter de la liquidación en el fundamento de derecho cuarto anterior pasando a ser provisional, consecuentemente resulta de igual manera modificado el carácter del acuerdo sancionador."

Segundo.

La fundamentación, en demanda, de las pretensiones de la actora puede glosarse en los siguientes motivos y términos:

- "litispendencia": existe un procedimiento anterior ante la jurisdicción penal, habiéndose formulado querrela, sin que en aquél se alcanzare sentencia firme; "el objeto de ambos procedimientos es el mismo"; "cuando se inició el procedimiento penal, las personas jurídicas no eran susceptibles de ser enjuiciadas, por lo que se imputaron a las personas físicas, titulares reales, que aparecían tras dicha forma societaria"; "en ambos se fundamenta la petición de regularización que en un caso deriva a la vía administrativa, y el otro (por cuantía) a la jurisdicción penal, en la supuesta, por negada "simulación relativa"; "de no declararse probada en sede penal la simulación (que es la supuesta instrumentalización para la comisión del delito), no tendría ninguna cabida, ni procedencia la liquidación por IVA en aquel caso, ni la liquidación por IS en el presente, toda vez que dicha simulación constituye "condictio sine qua non" de ambas Liquidaciones"; "el proceso, el establecimiento de los hechos, su prueba y la totalidad de las garantías y sobre todo el rango, es no sólo más exhaustivo sino mayor en sede penal";

- "de la supuesta, por negada, existencia de "simulación relativa" en base a la inexistencia de la (sic) sociedades francesas": "Global" "es una entidad que facturó en el ejercicio 2.004, nada más que la friolera de 31.350.790 euros, por lo que en absoluto puede pretenderse que "BRIGHT (...)" utilizaba sociedades "fantasmas" a fin de dar cobertura a sus defraudaciones";

- "de la acreditada realidad de la actividad de la entidad mercantil de nacionalidad francesa "Global"": "se acompañó el Informe económico que de la entidad de nacionalidad francesa "GLOBAL (...)", al que esta parte pudo tener acceso a través de web de la entidad española de informes "AXESOR" (...), de la que resulta acreditada la EXISTENCIA, el DOMICILIO, de sus SOCIOS, de sus ADMINISTRADORES y la ACTIVIDAD REAL de la mercantil que en el acuerdo se califica como de "SIMULADA" e interpuesta"; "esta mercantil (...) facturo (sic) 41.000.000.- Euros., en los ejercicios 2005 y 2006, tiene unos fondos propios de 248.698.- Euros, en 2006, y resulta patético, tendencioso, y sobre todo totalmente IRREAL, que la administración pretenda calificar esta compañía como de "simulada"; "que las dos iniciales acabaran liquidándose voluntaria o judicialmente, (hechos que por otro lado son ajenos a mi mandante) no significa que no desarrollaran actividad en su momento, que fueran sociedades fantasmas (...); la actora "no es una REVENDEDORA", y en tal sentido no dispone de la preceptiva autorización de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones"; "que por cualquier causa, incluso la de tener la principal problemas fiscales en Francia (en concreta referencia a la segunda comitente STS SPACE) la misma decidiera abrir una cuenta corriente en España, de no residente, y autorizar sobre la misma la firma a un propietario y administrador de su agente, también es habitual en el tráfico mercantil dentro de una relación principal-agente general"; "la Administración manifiesta que la comitente WISE no tenía ventas en España (...), lo que es totalmente cierto pues ningún producto vendía a España, sino SERVICIOS, razón por la que evidentemente no quedan reflejadas tales ventas"; "que los contratos estén solapados en el tiempo, o que sean posteriores a la efectiva prestación de servicios, etc ..., también cobra sentido (...), dentro del marco de REALIDAD de que las sociedades francesas, con su autonomía, independencia y complejidad propia han contratado con mi representada"; consta en el expediente que "... siendo destacable, al respecto, que la contabilidad describe formal y materialmente el marco mercantil que el obligado diseñó acerca de la comercialización de servicios telefónicos, al presentarse como un mero comisionista por cuenta de un tercero. ..."; "esto es, que la obligada tributaria resulta que lleva una contabilidad impecable, como

agente de terceras sociedades comitentes francesas, y sin embargo esto no es realmente así ya que tales sociedades francesas son meras pantallas";

- "de la improcedencia de la liquidación practicada, en cuanto al "método" de cuantificación de las cuotas y la justificación subyacente": "la estimación, cuantificación, que la AEAT hace es totalmente improcedente, toda vez que pretende confundir, calificar y verificar como DIRECTA la estimación que en realidad no es tal"; "la administración no ha tenido en cuenta la información facilitada por la mercantil BRIGHT (...) por la que se ponía a su disposición toda la base de datos de todos los clientes en España de sus principales franceses"; "manifiesta mala fe de no proceder como es debido y de realizar los trabajos que le son conferidos a la administración"; "La Inspección manifiesta que "no cabe duda, de que el obligado pagaba por los servicios telefónicos a él imputables". Esta manifestación es del todo gratuita, ya que en ningún caso la inspección acredita que la relación pago/consumo fuera una relación real y directa, se limita a presuponerlo como si de una realidad se tratase"; "al final del expediente, (...) la administración, en aras a poder justificar su incompetencia procesal propone al obligado que aporte los documentos o facilite los datos que permitan establecer adecuadamente el devengo de ingresos y gastos para su periodificación, información que según el obligado no posee, ni tiene, ni ha tenido, ni ha debido tener"; "es de menester señalar que la situación de la contabilidad que esta parte llevaba, es la que la administración tributaria define como correcta de manera repetitiva y en varias ocasiones"; "la forma de calcular la base imponible de los diferentes ejercicios no es acorde con la realidad de los negocios, ni es reflejo de nada";

- "de la improcedencia de la liquidación practicada, en cuanto a las partidas concretas": "en ningún momento se dice por la autoridad francesa que la mercantil WISE constituya una "mera pantalla", sino que incluso le han sido levantadas actas de inspección"; "la Administración riza el rizo pues constantemente en el procedimiento le ha sido solicitado que oficiase a los locutorios, verdaderos clientes finales de las compañías francesas"; "faltarían, como esta parte sostiene, las compras de las comitentes francesas realizadas por ellas directamente; baste aquí apuntar los volúmenes de ventas que la obligada tributaria verificó con relación a su principal GLOBAL (...) para desacreditar el hecho de que los pagos a operadoras por parte de BRIGHT puedan ser la totalidad de las compras a efectos de obtener los ingresos"; e

- "improcedencia de la sanción" (en esto se consigna la íntegra literalidad del motivo): "que proviniendo la presente Sanción de una Liquidación Provisional nula de pleno derecho, dicho sea en términos de pura y simple defensa, y según las alegaciones, hechos y fundamentos que en su día se expresaron, y como no podía ser de otra manera, no procede más que declarar el presente acto impugnado igualmente nulo. Esta parte solicita se tengan por reproducidas cuantas manifestaciones, acreditaciones y documentos consten en el procedimiento, con ocasión de dicha Reclamación, a los efectos probatorios oportunos".

Tercero.

Acerca de las cuestiones de inadmisibilidad suscitadas por la recurrida, la atinente a la falta de constancia en autos del acuerdo a que se refiere el art. 45.2.d) LJCA fue ya (sensatamente) abordada por el auto de esta Sala decidiendo suspender el curso de los autos a la espera de la decisión firme que recayere en las actuaciones ante el orden penal, en los siguientes términos, a que aquí, y en el presente trance procesal, no podemos sino estar:

"SEGUNDO.- Frente al escrito de recurso, el Abogado del Estado opone la causa de inadmisibilidad consistente en la omisión del requisito previsto en el art. 45.2.d) LJCA , de acreditación de la autorización para entablarlo.

Tal causa de inadmisibilidad no puede prosperar pues se trata de una sociedad de responsabilidad limitada, figurando como otorgante del poder y, por tanto, como quien da instrucciones para el planteamiento de la pretensión, un administrador solidario, cargo que de modo natural tiene conferidas tales facultades, debiendo remitirnos a la STSJ de Baleares de 30 de junio de 2010 , citada por la de este Tribunal de 20/6/2013 , número 694, según la cual la necesidad de aportación de documento acreditativo del acuerdo no opera cuando existe administrador único o administradores solidarios, "ya que en tal caso no se precisa documentar en acuerdo alguno la decisión unilateral del administrador de impugnar judicialmente el acto administrativo perjudicial. Dicha decisión se ha de considerar de administración ordinaria para la consecución del objeto social"

(...)"

En segundo término, denunciaba la recurrida, en su contestación al recurso 48/2012, una suerte de falta de legitimación (hasta donde alcanzamos a entender) de la actora en orden a recurrir la resolución económico-administrativa, al menos por cuanto concierne a la sanción. Sobre el particular, habremos de notar que el pronunciamiento económico-administrativo se sirve únicamente modificar el carácter del acuerdo sancionador (fruto, se dice, de la modificación del carácter de la liquidación, de definitiva a provisional), y anular la sanción impuesta "al resultar más favorable la aplicación de la Ley 230/1963", "la cual será sustituida por otra". Como es de ver, no se anula enteramente la sanción, sin más, sino que se aprecia la incorrecta aplicación de la Ley más favorable, mandatándose a la Administración en orden a ejercer de nuevo su potestad sancionadora. De ahí, digámoslo en pocas y suficientes palabras, que no pueda negarse la legitimación de la actora, que pretende, de hecho, la anulación

de la sanción a resultas de la de la liquidación de que parte, no bastándole la simple anulación en los términos en que el TEAR la pronuncia. De modo que la excepción no puede prosperar.

Cuarto.

Insistió la recurrente, en demanda y conclusiones (hasta el punto de interesar la suspensión del curso de los presentes autos, que a la sazón acordó esta Sala), en subrayar la influencia que el resultado de las actuaciones seguidas ante el orden jurisdiccional penal había de tener en la resolución de la presente controversia, hasta el punto de legar cuasi a ligar la suerte de ésta a la de aquéllas, en que figuraba la actora (y se hallaba personada) como posible responsable civil subsidiaria.

Resulta por lo demás evidente que en aquella sede se investigó y enjuició conducta consistente en fraude fiscal (en sede de IVA) mediante el empleo por nuestra recurrente (no acusada como responsable penal, lo admite su misma representación, al no hallarse tal posibilidad prevista en la legislación penal aplicable al tiempo de los hechos juzgados) de sociedades instrumentales, tratando de disimularse el verdadero desempeño por la aquí actora de la entera actividad de prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, y no de simple comisionista en la captación de clientes de las mismas, por cuenta de aquellas supuestas comitentes, en verdad sociedades instrumentales a las que desviar el grueso sustancial de la cifra de negocio (ingresos) de nuestra actora, con el aludido fin de fraude fiscal. Justo el mecanismo defraudatorio que, protagonizado por la misma recurrente, aquí nos ocupa.

En nuestro auto de fecha 9 de diciembre de 2015, acordando la suspensión del curso de los presentes autos a la espera de pronunciamiento firme en el orden penal (partiendo en todo caso de las diligencias previas nº 2145/2007, del Juzgado de Instrucción nº 18 de esta ciudad), nos pronunciábamos de hecho en los siguientes términos, a fin de dejar clara la ligazón de procedimientos por concomitancia de hechos a enjuiciar:

"(...) Como se expone en la resolución del TEARC, con origen en las mismas actuaciones inspectoras que han dado lugar al acto de liquidación impugnado en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003-2004, la Inspección (Unidad Regional de Delito Fiscal) elaboró informe por la presunta comisión de delitos contra la Hacienda Pública respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2002 a 2005. Dicho informe dio lugar a la presentación de querrela por la Fiscalía, siguiéndose Diligencias Previas 2145/2007 ante el Juzgado de Instrucción número 18 de Barcelona para la averiguación de cuatro delitos contra la Hacienda Pública, correspondientes al IVA 2002 a 2005.

(...)

La base de ambos procedimientos es la misma: determinar si la sociedad actúa en el ámbito de la comercialización de servicios telefónicos prestados en locutorios por cuenta propia o como comisionista de tres sociedades francesas. Bright C.S. se presenta como comisionista y en esta condición efectúa sus declaraciones fiscales, haciendo constar como ingresos los importes de las comisiones, en torno al 4,5-6 de los cobros. Por su parte, la Inspección considera que actúa por cuenta propia por lo que le son imputables también las cantidades que presenta como destinadas a las comitentes. Se trata para la Inspección de un caso de simulación relativa, de servicios reales pero prestados por sociedad que se oculta o solapa tras la pantalla de otras sociedades aparentes titulares de la actividad.

(...)

Tercero.

La sociedad plantea como primera cuestión en su escrito de recurso lo que denomina litispendencia penal y alega que, de no declararse probada en sede penal la simulación (que es la supuesta instrumentalización para la comisión del delito), no tendría ninguna cabida ni procedencia la liquidación por IVA en aquel caso, ni la liquidación por IS en el presente, toda vez que dicha simulación constituye "condictio sine qua non" de ambas liquidaciones. El traslado de la cuestión al suplico de la demanda se hace en los siguientes términos: "1º La suspensión del presente procedimiento por litispendencia, hasta no recaiga sentencia firme en el procedimiento seguido en sede penal bajo el número de autos Diligencias Previas 2145/2007 -B".

La suspensión que la parte solicita la traslada del procedimiento administrativo (de inspección y de reclamación ante el TEARC) al presente contencioso administrativo y según estos términos hay que resolver la cuestión, que, por tanto será la de acordar o no la suspensión del presente recurso en tanto no recaiga resolución firme que ponga fin a la causa penal.

(...)

Como se ha visto, el propio TEARC admite la incidencia decisiva de la causa penal (...)

En esta tesitura la postura de este Tribunal no puede ser distinta. No puede tampoco entrar a considerar si la sociedad apelante ha incurrido en la simulación de la que dependería la suerte de las liquidaciones recaídas en materia del Impuesto sobre Sociedades, cuando la concurrencia de la misma simulación es la que a tener que

determinarse, esta vez desde la óptica del IVA, en el proceso penal como fundamento de su resolución. El supuesto básico y determinante de ambas resoluciones es la misma. La conducta, como dice el TEARC, es la misma (...). La imposibilidad de la prosecución paralela de los procesos sobre situaciones idénticas tiende a preservar el principio, que es de orden público, de evitar que recaigan sobre ellas resoluciones contradictorias. En este caso, que digan que ha habido simulación y que no la ha habido.

Ni la resolución del TEARC ni la parte cita en ningún momento el art. 10 LOPJ, que es el que por su claridad y su rango da la solución inequívoca al tema de autos, en el sentido de imponer la suspensión del curso de las presentes actuaciones en cuanto que establece "la existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de esta, determinará la suspensión del procedimiento, mientras aquella no sea resuelta por los órganos penales a quienes corresponda, salvo las excepciones que la Ley establezca. (...)"

Conviene, así, estar al relato de hechos probados sentado con firmeza por la jurisdicción penal, en aquella sentencia del Juzgado de lo Penal nº 23 de esta ciudad, en nada modificado por la posterior sentencia de la Audiencia Provincial, desestimando el recurso de apelación:

"Se declara probado que la sociedad BRIGHT COMMUNICATION SERVICES, S.L., con CIF (...) fue constituida en fecha 19 de abril de 2001, con domicilio social en C/ Ronda San Pablo, 46, de Barcelona, desarrolló del 2002 al 2005 la actividad económica de comercialización de servicios telefónicos, realizando y controlando a tal efecto todas las operaciones integrantes del proceso de adquisición de tales servicios a operadoras de telefonía y su posterior venta a locutorios radicados en territorio peninsular español.

Erasmus (...) fue socio de BRIGHT desde su constitución y su administrador, único hasta el 21 de diciembre de 2002 y solidario desde tal fecha y hasta el 27 de diciembre de 2004. Cesareo (...) fue socio de BRIGHT desde su constitución y su administrador solidario desde el 22 de noviembre de 2002 en adelante.

A partir del 27 de diciembre de 2004 el acusado Evelio (...), fue administrador solidario de BRIGHT y codirigió con los dos anteriores el negocio.

Siendo la actividad económica a la que se dedicaba de reventa a locutorios radicados en territorio peninsular español de los servicios previamente adquiridos por a operadoras de telefonía, la mercantil BRIGHT venía obligada a repercutir a sus clientes -los locutorios- y, en consecuencia, declarar y liquidar a la Hacienda Pública el correspondiente IVA devengado, cuyo tipo era del 16%.

Para abaratar los precios de los servicios que BRIGHT prestaba a los locutorios y ser así más competitivos, el acusado en connivencia con otros, a partir del 27-12-2004 Evelio, decidió burlar las obligaciones tributarias que como sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido incumbían a BRIGHT, lo que hizo en el ejercicio 2005 por un procedimiento que articularon aprovechando fraudulentamente las peculiaridades de la normativa reguladora del lugar de devengo del IVA aplicable a la prestación de servicios de telefonía.

La operativa defraudatoria que se articuló fue la siguiente: Simularon que la actividad de BRIGHT se limitaba a la propia de un agente comercial que a cambio de una comisión intermediaba entre determinadas sociedades domiciliadas en Francia, aparentes "revendedoras" de los servicios telefónicos, y los locutorios receptores de los mismos ubicados en territorio peninsular español.

Las sociedades domiciliadas en Francia que a modo de "pantalla" y con carácter meramente instrumental fueron utilizadas como aparentes comitentes de BRIGHT - esto es, como aparentes adquirentes de los servicios a las operadoras de telefonía y revendedoras de los mismos a los locutorios con mediación del aparente comisionista BRIGHT -, fueron las siguientes:

-En el ejercicio 2005 la sociedad francesa GLOBAL COMMUNICATION SYSTEM, con NIF (...), con la que BRIGHT suscribió contrato de agencia de fecha 1 de mayo de 2.005. La referida sociedad francesa carecía de infraestructura y de los medios técnicos y humanos imprescindibles para el desarrollo de su aparente actividad, y de hecho era BRIGHT, por medio de sus responsables y empleados, quien controlaba todos los aspectos de la actividad de comercialización de los servicios telefónicos: contactaba con las operadoras de telefonía -proveedores- y con los locutorios -clientes-, tornaba nota de los pedidos de los locutorios y les cobraba por adelantado los servicios, reclutaba clientela comprando a los locutorios el equipo electrónico preciso para la gestión telefónica cediéndoselo a cambio de tráficos presentes y futuros, recibía directamente las tarjetas telefónicas prepago del fabricante inglés y las enviaba después a los locutorios, era titular del alquiler del centro o nudo de interconexión que permitía encauzar y distribuir el tráfico telefónico de los locutorios a través de la ruta telefónica óptima, soportaba todos los gastos accesorios vinculados a la comercialización (publicidad lista de tarifas, portes por el envío de tarjetas telefónicas prepago), pagaba a las operadoras de telefonía mediante las oportunas transferencias asumiendo a su cargo de los gastos bancarios inherentes a las mismas y poseía en exclusiva el dinero procedente de la comercialización. La sociedad comitente ficticia domiciliada en Francia estaba controlada por personas vinculadas al acusado, Evelio, personas que en su mayor parte no han podido ser encausadas en el presente procedimiento.

A partir del 1 de abril de 2005 el acusado Evelio, y otros, se sirvieron también de una sociedad domiciliada en Canarias, llamada SPACE TELECOMMUNICATION SYSTEM?S, con NIF (...), para la misma finalidad de ocultar

la realización por BRIGHT de la actividad económica de comercialización de servicios telefónicos en el ámbito peninsular español.

La sociedad SPATELEMMUNICATION SYSTEM?S tenía como apoderado general a Juan Pablo (...), trabajador de BRIGHT desde el 3 de octubre de 2002 y persona de contacto en la misma para las sociedades prestadoras del nudo de interconexión y para las operadoras de telefonía.

SPACE TELECOMMUNICATION SYSTEM?S fue constituida en la referida fecha (1-4-2005) por Erasmo y la acusada Rebeca (...), la cual había sido hasta entonces empleada de BRIGHT. La acusada asumió con carácter solidario la administración de esa sociedad llamada SPACE TELECOMMUNICATION SYSTEM?S, la cual, sin disponer de infraestructura empresarial alguna ni de medios materiales y humanos, fue creada con la exclusiva finalidad de que apareciera formalmente como "revendedora" a locutorios radicados en la península de los servicios telefónicos que realmente comercializaba BRIGHT. Su domiciliación en Canarias, dado el peculiar status de estas islas desde el punto de vista del IVA, tuvo como objeto conseguir el mismo resultado defraudatorio que se lograba con el recurso a la comitente ficticia domiciliada en Francia. La única diferencia era que en el caso de esta sociedad canaria llamada SPACE TELECOMMUNICATION SYSTEM?S se aparentaba que la misma comercializaba los servicios por cuenta propia y, por tanto, sin la intermediación como comisionista de BRIGHT, pero la realidad era la misma por cuanto era BRIGHT la que gestionaba y controlaba todos los aspectos del negocio.

La acusada Rebeca era consciente de que SPACE TELECOMMUNICATION SYSTEM?S era una mera pantalla utilizada para ocultar que la actividad económica se desarrollaba realmente por BRIGHT, y al realizar las funciones propias de su condición de administradora y autorizada en cuentas bancarias de dicha sociedad canaria contribuyó a facilitar el funcionamiento del montaje defraudatorio para con la Hacienda Pública en el ejercicio 2005, si bien actuó siempre siguiendo instrucciones de Erasmo, como administrador solidario de dicha sociedad.

Como en lugar de la realmente adquirente (BRIGHT) eran las sociedades instrumentales domiciliadas fuera del territorio de aplicación del IVA español (territorio peninsular) las que formalmente adquirirían los servicios telefónicos a diferentes operadoras de telefonía (españolas y/o extranjeras pero ninguna establecida en Francia ni en Canarias), tales adquisiciones no soportaban IVA, ello por aplicación del artículo 70.1.8º de la Ley reguladora de dicho impuesto.

Teniendo en cuenta que la sociedad instrumental francesa y canaria eran las que también aparentemente revendían los servicios telefónicos a locutorios ubicados en territorio peninsular español, eran éstas (los locutorios destinatarios de los servicios) y no aquéllas los sujetos pasivos del IVA, que debían autorepercutirse en virtud de la llamada "regla de inversión del sujeto pasivo" que establece el artículo 4 de la ley reguladora de dicho impuesto.

En consecuencia, la utilización de las sociedades instrumentales francesas y canaria como pantallas de BRIGHT permitió el desarrollo por ésta de su actividad económica de comercialización de servicios telefónicos sin tener que soportar IVA en las adquisiciones de los servicios a los proveedores (las operadoras de telefonía) y sin tener que repercutir IVA en las ventas de los mismos a los clientes (los locutorios).

Las actuaciones de comprobación realizadas por la Agencia Tributaria han permitido cuantificar los ingresos que BRIGHT COMMUNICATION SERVICES, S.L. obtuvo por dicha actividad en el ejercicio 2005 a partir de la suma de las siguientes magnitudes: cobros por ventas percibidos de los locutorios en cuentas bancarias de BRIGHT y contabilizados por ésta como "anticipos de clientes" en el ejercicio referidos, cobros percibidos en la cuenta de no residente abierta a nombre de la sociedad francesa SPACE TELECOMMUNICATION SYSTEM en el ejercicio 2005, y cobros procedentes de las ventas formalmente facturadas por la sociedad canaria SPACE TELECOMMUNICATION SYSTEM?S a partir de julio de 2.005 (en el ejercicio 2005). Tales ingresos ascendieron en el 2005 a 11.569.544,71 euros.

Los mismos debían integrar la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que BRIGHT COMMUNICATION SERVICES, S.L. dejó de repercutir y, en consecuencia, de declarar y liquidar a la Hacienda Pública valiéndose del montaje defraudatorio anteriormente descrito.

Así las cosas, las magnitudes del fraude fiscal urdido y ejecutado por los acusados Evelio y la colaboración esencial de la acusada Rebeca, y otros, en el ejercicio 2005 fueron las siguientes:

En las declaraciones-autoliquidaciones presentadas por BRIGHT en relación con el IVA del ejercicio 2005 se reflejó una base imponible de entregas interiores de 143.387,13 euros, una cuota repercutida de operaciones interiores de 22.941,32 euros y un IVA deducible de 20.691,72 euros, por lo que el resultado fue una cuota diferencial positiva de 2.249,60 euros, importe que fue ingresado en la Hacienda Pública. En consecuencia, la no inclusión en la base imponible declarada de los restantes ingresos por importe de 11.426.157,58 euros obtenidos en dicho ejercicio, que sumados a los declarados y conforme al tipo impositivo aplicable (16%) determinaban un IVA devengado de 1.851.126,54 euros, comportó una cuota defraudada de 1.828.185,22 euros en el IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO del ejercicio. De los ingresos totales, el importe de 4.146.194,99 euros se correspondió a ventas facturadas por la sociedad canaria SPACE TELECOMMUNICATION SYSTEM?S y la cuota defraudada vinculada exclusivamente a dicha defraudación fue de 663.391,19 euros.

De las sociedades instrumentales implicadas en los hechos la única que continuó activa a partir del 2006, sucediendo de hecho a BRIGHT fue la sociedad canaria SPACE TELECOMMUNICATION SYSTEM?S. En cuanto

a las instrumental francesa, por su propia naturaleza y a tenor de las comprobaciones realizadas, no consta que hayan sido en ningún momento titulares de bienes y/o derechos realizables.

(...)"

La sentencia penal de instancia, que la dictada en apelación en nada modifica ni revoca, viene a condenar a las dos personas físicas acusadas como autoras de sendos delitos contra la Hacienda Pública, y a las consiguientes responsabilidades civiles, con la subsidiaria, en el caso del condenado Evelio, de nuestra recurrente, por un importe de 1.828.185,22 euros, más intereses.

Como puede verse, el pronunciamiento penal en nada favorece la posición actora, que, en sede de IVA (no desconocemos que por referencia al ejercicio 2005, que en todo caso la simulación la apreciaremos más que suficientemente justificada también aquí por la Administración), la jurisdicción penal ha apreciado el uso de sociedades instrumentales francesas (y canaria), con el fin de simular la prestación de servicios que, en realidad, correspondía enteramente a la aquí actora, quien controlaba los medios, se relacionaba con proveedores (no las simuladas comitentes -utilizaremos la expresión, como la de comisionista, dado su empleo reiterado en los presentes autos, dándola por buena, sin necesario afán de precisión técnica, a fin de identificar a nuestra actora, y a sus instrumentales francesas-), y prestaba a la sazón los servicios a sus clientes, lejos de la simple posición de comisionista de terceros prestadores que trataba fraudulentamente, con engaño, de arrogarse. En mecánica simulatoria artificiosa muy sustancialmente coincidente a la apreciada aquí por la Inspección para regularizar y sancionar, sin que la recurrente nada haya tenido al respecto que decir en los presentes autos de recurso, llegados al presente trance procesal.

Quinto.

Como hemos dejado sentado reiteradamente:

-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 (quienes naturalmente pondrán todo su empeño en crear una apariencia que apunte al artificio, encubriendo los hechos reveladores del verdadero negocio o actividad realizada, en sus distintos extremos), 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 escrúpulo, 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 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 o actividad simulados. 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, negocio o actividad 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, simulado. 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 racionales reglas del criterio humano.

En el presente supuesto, y como se recoge en la resolución económico-administrativa, por referencia a lo estrictamente razonado por la Inspección al regularizar, la contratación de la obligada tributaria como comisionista por pretendidas comitentes francesas, o canaria, constituye una simulación, un artificio en base al cual aparentar la extraterritorialidad en la prestación de servicios telefónicos, y, en lo que aquí importa, dejar de declarar rendimientos que sólo a la recurrente correspondían (mucho más allá del simple y falso concepto de comisión declarado). Los indicios (serios, reconocibles, ciertos, que conducen en razonar lógico a la simulación apreciada) acopiados y que apuntan de forma masiva en el mismo sentido, son plúrimos:

-los contratos suscritos con las pretendidas comitentes, sucesivos, son similares, en ellos no consta extremo tan relevante (en la versión ofrecida por la recurrente) como el porcentaje de comisión a cobrar por la supuesta intermediación, y todos se dicen suscritos en Francia, sin prueba alguna al respecto que demuestre la presencia de la recurrente como contratante en aquel territorio;

-la supuesta sucesión de comitentes no concuerda con las resultas económicas de los pretendidos vínculos, apreciándose el adelanto a un futuro comitente de anticipos correspondientes en verdad a cobros a locutorios en el marco de la prestación de servicios por supuesta cuenta de comitente distinto; en sentido inverso, se advierten pagos a pretendidos comitentes con manifiesta posterioridad al teórico fin de la relación (que se decía sucesiva) con cada uno de ellos. Luego, pese a la supuesta sucesión de comitentes, aparecen pagos y cobros simultáneos a todos ellos;

-en las facturas emitidas a las supuestas comitentes por la recurrente no constan extremos tan relevantes como el importe percibido en cada caso de los locutorios (lo que ha dificultado sobremanera la regularización, siendo en esto fariseo el estupor que la recurrente dice causarle el actuar administrativo), ni el porcentaje de comisión aplicado;

-no consta el pago de finiquitos ni saldos restantes a la finalización de la teórica relación comercial con cada uno de los supuestos comitentes, pese a las características de una prestación muy fragmentada por clientes que acaba importando sumas globales muy elevadas;

-la contabilidad presentada no permite diferenciar a qué pretendido comitente corresponde cada concreto cobro a locutorios;

-solicitada información de las teóricas comitentes a las autoridades francesas, resultó que "Wise" (objeto de comprobación y liquidación) carecía de material, siquiera informático, no tenía actividad localizada en Francia, presentaba contabilidad irregular, en relación con pagos y cobros en metálico, y no le fue hallado rastro documental alguno de las supuestas relaciones con nuestra recurrente; y que "Sts Space" tenía por domicilio una vivienda, carecía infraestructura, no se le conocieron cuentas bancarias, y no ingresaba cuotas por IS o IVA;

-los contratos suscritos con las supuestas comitentes ocultaban o silenciaban aspectos clave de la teórica relación en orden a la comercialización de servicios de telecomunicaciones, tales como el centro de reventa de los servicios, lugar físico o rack de interconexión de la revendedora con los distintos operadores, o lugar de instalación de la plataforma de conmutación o direccionadora;

-la supuesta comisionista mantenía el control de un extremo clave (reconocido como tal por la propia obligada tributaria, en la prestación del servicio a los locutorios), cual la titularidad del alquiler del nudo o nodo de interconexión de los operadores con sus clientes, a fin de ofrecer servicios con el proveedor más competitivo en cada caso, disponibilidad técnica aquella que apunta directamente a la verdadera prestación de servicios de comunicaciones, mucho más allá de la de simple comisionista pretendida;

-la recurrente controla efectivamente la comercialización de los servicios telefónicos en todos sus extremos (que no se limitan ni mucho menos a la captación de clientes): contacta con los clientes; anota sus pedidos; cobra en sus cuentas por adelantado; compra a los locutorios el equipo electrónico preciso para la gestión del negocio, y se lo facilita, a cambio de tráficos; recibe directamente las tarjetas prepago del proveedor, y las envía a los clientes; es titular del alquiler del nudo de interconexión antes aludido; soporta todos los gastos accesorios vinculados a la comercialización; y paga a las operadoras, asumiendo además los gastos bancarios inherentes;

-la recurrente contaba con las facturas originales emitidas por las operadoras a las supuestas comitentes, sin explicación lógica alguna al respecto; las facturas emitidas por las supuestas comitentes a los clientes son además similares entre sí, en numerosos aspectos formales;

-connivencia de personas que actúan simultáneamente vinculadas a la recurrente y a sus supuestas comitentes (el cuadro detallado figura en las resoluciones recurridas, a él nos remitimos);

-en la misma oficina bancaria en que la recurrente tenía abierta cuenta la tenía también, como no residente, "Sts Space", siendo autorizado en ésta un empleado de la actora: en ambas se confundían los mismos cobros y pagos. La recurrente registraba en ordenadores los ingresos de ambas cuentas, sin contabilizar ello no obstante los cobros en la cuenta de no residentes.

Como se ve, el conjunto de indicios que la Inspección aprecia es revelador de la simulación orquestada, siendo aquéllos varios, y de peso: el absoluto dominio por la recurrente de aspectos técnicos esenciales en la prestación del servicio; la completa falta de infraestructura conocida en las teóricas comitentes; la apariencia de relación contractual entre supuestas comitentes y pretendida comisionista, en base a contratos similares entre sí que omiten aspectos básicos de la supuesta mediación; la confusión de cuentas de comisionista y comitentes (absolutamente ajena a la lógica de una relación como la aparentada); cubrir la operativa o giro de la recurrente la práctica totalidad del espectro de operaciones precisas para la prestación del servicio de comunicaciones, yendo mucho más allá de la simple mediación en la captación de clientela; el trato directo de la supuesta simple comisionista con proveedores de servicios y clientes finales de los mismos, sin que se acierte a adivinar qué papel se reservaba aquí a las pretendidas comitentes, cuando se sostiene que el absoluto y cuasi completo grueso de los ingresos por la prestación de servicios correspondía a rendimientos de las mismas; en fin, y sin afán de exhaustividad, irregularidades contables manifiestas, sin que sea posible discernir por cuenta de qué supuesta

comitente se mediaba (pretendidamente) en cada caso, y se cobraba de cada locutorio. De hecho, a la lectura del escrito de demanda sigue sin explicarse qué intervención en la prestación de servicios tenían aquí las supuestas comitentes, sociedades instrumentales a que imputar falsamente los rendimientos de la actividad, en verdad.

Dando respuesta sistemática a los alegatos del escrito de demanda, atendido además el tenor de la prueba practicada en autos (y habiendo de partirse de que la estrategia argumental desplegada es sobradamente conocida -por falsaria- cuando de combatir cuadro indiciario como el de autos se trata, a base de intentar cuestionar algunos de aquéllos de modo individual, o de buscarles explicación igualmente aislada, en sentido contrario al razonado por la Administración, lo que se revela argumentación falaz, pues los indicios cobran sentido en su apreciación conjunta):

Se pone de manifiesto el real giro de las supuestas comitentes sin atender a los claros indicios de instrumentalidad puestos de manifiesto a la información sobre la realidad, medios, e irregularidades contables de las mismas. En particular, pone la recurrente el acento en una de ellas, "Global", para destacar que, consultada determinada página web, tendría la misma una cifra de negocio incompatible con la artificiosidad apreciada por la Inspección. Al respecto, centrada la recurrente en una sola de las pretendidas comitentes, aquélla en relación a la cual menos información pudo recabar aquí la Inspección, habremos de hacer notar que la fiabilidad o credibilidad de la fuente manejada se revela, cuando menos, desconocida. No sólo eso: se habla de cifras de facturación, no necesariamente de contabilidad auditada, ni depositada (con conocimiento cierto) en Registro alguno, ni legalizada, ni, menos aún, de cifras de negocio que hayan tenido traducción fiscal. Luego, el argumento se revela manifiestamente endeble. Siendo por lo demás la aludida facturación imprescindible cuando de armar artificio como el de autos (y plausiblemente no sólo en favor de nuestra actora) se trata.

En relación a las otras dos supuestas comitentes, frente a los claros indicios de inactividad, o, cuando menos, falta de estructura que justifique la supuesta prestación de servicios, la recurrente se limita a poner de manifiesto que las circunstancias de la liquidación de ambas le son ajenas, y no pueden perjudicarle, lo que de nuevo se revela argumento inoperante en sí mismo para arrumbar la conclusión de simulación en la prestación de servicios por las supuestas comitentes.

Que la recurrente no conste inscrita (a iniciativa suya, podríamos añadir, por lo que el hecho había de serle necesariamente conocido antes, y durante los presentes autos) en el registro de operadores que prestan servicios o explotan redes de comunicaciones electrónicas (y sobre esto se ha practicado prueba en autos, a instancia de la actora, emitiendo al respecto certificado negativo la antigua CMT -téngase presente la antigüedad de los presentes autos-) no significa necesariamente, en modo alguno, que no los prestare. Como tampoco el no haber sido investigada al respecto (suponiendo que su giro fuere ilegal o clandestino). Que, a los efectos impositivos que aquí nos ocupan, importa la actividad verdaderamente desarrollada y, en particular, los rendimientos que genera, sujetos a tributación, no, desde luego, la legalidad de su prestación, en el sentido de abrigada por el correspondiente título o registro, sin más trascendencia que la que le sea propia desde la perspectiva del sector regulado, en mayor o menor medida.

En demanda se suceden explicaciones peregrinas que no se sostienen en sí mismas, o nada añaden a la controversia: que la apertura de cuenta corriente en España por una supuesta comitente, autorizando en ella a propietario y administrador de su supuesta agente, al tener "problemas fiscales en Francia", es práctica habitual en el tráfico mercantil, en la relación principal-agente (lo que no acertamos a entender, pues, sugiriéndose una conducta evasora -que ya es decir, y apuntaría a un móvil radicalmente ilícito-, en modo alguno puede tenerse por normal semejante autorización en cuentas de un principal a su mandatario, ajena a la lógica misma de la relación comitente-comisionista, pues la autorización parece ser indiscriminada); que "Wise" no tenga ventas en España no tiene sentido alguno, si se pretende prestadora de servicios (que es el título buscado a la imputación de rendimientos), sin que acierte esta Sala a entender la extraña teoría de que la prestación de servicios (supuestamente contrastada a efectos fiscales con la venta de productos) no ha de tener reflejo alguno en la estructura de ventas (relevante a efectos de tributación en sede de IS, y no sólo de éste) de la supuesta comitente, por el hecho de tratarse de tales servicios; en cuanto a los extraños solapamientos de pagos, anticipos y cobros, contrarios a la lógica de la supuesta sucesión de comitentes, se apela de forma insustancial a la "autonomía, independencia y complejidad" con que las francesas habrían contratado con la actora, lo que es tanto como no decir nada.

Sostiene en fin la recurrente que la Inspección reconoce ser su contabilidad impecable, y que ello encerraría una fabulosa contradicción con el contenido mismo de la regularización practicada. Lo admirable aquí es, por el contrario, la inoperancia del argumento de la actora, pues la contabilidad se dice perfectamente coherente con lo declarado por la obligada tributaria, en simulación: en suma, la contabilidad no reflejaba la real estructura de ingresos y actividad de la recurrente, al imputarse la absoluta mayoría de aquéllos, en artificio simulatorio, a las entidades francesas instrumentales, sin actividad alguna por su parte que justificare tal imputación de rendimientos. Eso es lo que la Inspección afirma y razona, y en ello no hay incoherencia alguna.

Con cuanto llevamos hasta aquí recogido y razonado entendemos suficientemente desechada la impugnación en lo atinente a cuestionarse el criterio administrativo en la apreciación de simulación.

Sexto.

El segundo bloque de reproches dirigido contra las liquidaciones atañe al método de determinación de la base imponible y al cálculo de ingresos y gastos de la actividad.

El ejercicio impugnatorio parte de presumir de forma incierta que ha tenido aquí en verdad lugar una estimación indirecta de bases imponibles (lo que, por cierto, se afirma de forma extrañamente velada y alambicada en demanda, consciente tal vez la actora de lo insostenible de defender no habida aquí realmente estimación directa de bases). Partamos de la realidad de la regularización operada: la base imponible se ha determinado en régimen de estimación directa, acudiéndose a los soportes documentales de ingresos y gastos, en particular cuentas bancarias y facturas; se consideran los ingresos procedentes de pagos de locutorios, entendidos como ingresos por venta de servicios; se admiten como gastos todos los pagos efectuados a las operadoras, incluso por supuesta cuenta de cada comitente, eliminándose las comisiones reputadas artificiosas (en tanto que no constituían más que parte de la simulación orquestada); los gastos se fijan en suma a la vista de las facturas entregadas por proveedores nacionales a requerimiento de la Inspección, y de los cargos en cuenta por pagos a operadores extranjeros.

Los ajustes practicados, y la determinación de la base imponible, obedecen por ello a la lógica del artículo 51 LGT, utilizando la Administración documentos, justificantes y datos que tienen relación directa con los concretos elementos de la obligación tributaria regularizada. En negativo: no ha acudido aquí la Inspección a ninguno de los medios a que se refiere el artículo 53.2 LGT. Cuestión distinta es que la recurrente, que diseñó y presentó una contabilidad a medida del artificio pergeñado, encubriendo la auténtica naturaleza y magnitud económica de sus relaciones comerciales, muestre disconformidad con el importe calculado de unos ingresos y gastos que, en cuanto propios, habrían de serle perfectamente conocidos, y demostrables, si tan equivocados fueren los cálculos de la recurrida.

Dando de nuevo respuesta a concretos alegatos de la actora, que la Administración no se haya dirigido a todos y cada uno de los clientes que dice la recurrente haber facilitado a aquélla no compromete per se el rigor de los ajustes practicados, cuando la Administración ha tenido en cuenta facturas y datos bancarios de ingresos, sin que se cuestione en concreto uno solo de los considerados, ni se ponga de relieve la improcedencia de los mismos. En suma, no se cuestiona de modo concreto la regularización operada, siquiera parcialmente, en sentido que apuntare a la manifiesta necesidad de dirigir los requerimientos a que la recurrente apunta, y a que trató de empujar una y otra vez a la recurrida, a base de negarle información que, contrariamente a lo afirmado, no podía serle desconocida (pues la facturación a sus clientes no puede en modo alguno considerarse información a exclusiva disposición de terceros).

No se entiende en qué medida ha de tenerse por incierta la relación servicios telefónicos prestados/coste de los mismos, habiendo de presumirse (desenmascarado el artificio) que la recurrente efectivamente asumió el coste asociado a dotarse de los servicios que posteriormente revendía, u ofrecía. Lo que es de tal sentido común que apenas acertamos siquiera a comprender el alcance y sentido de la denuncia de la actora.

Lamenta amargamente la recurrente (entendiéndolo nada menos que como muestra de incompetencia y aun mala fe de la recurrida) que le fuera solicitado por ésta el detalle de datos (necesariamente en su poder) que facilitare la periodificación de ingresos y gastos, lo que ni es en sí irregular en la relación Administración-administrado, ni obligaba (a falta de toda colaboración del segundo) a aquélla a multiplicar requerimientos a terceros al gusto de las pretensiones de la recurrente.

Se dice sin más que la forma de cálculo de la base imponible (insistimos, acudiendo a fuentes de conocimiento directo, no a estimaciones estadísticas o por proyección de antecedentes o datos del sector) "no es acorde con la realidad de los negocios", sin siquiera cuantificarse el supuesto desvío en unas u otras partidas, respecto a las pretendidamente reales (que tampoco se cuantifican), ni traerse a autos una sola prueba consistente de defecto o error en el cálculo administrativo de los rendimientos de la actividad empresarial.

La atención a flujos de caja reales no se demuestra sin lugar a género alguno de duda perjudicial al contribuyente, contra la realidad de la actividad, y de sus rendimientos, donde se utiliza un mismo criterio de imputación para ingresos y gastos, con efectos de doble recorrido en relación a la obligada tributaria, que en nada colaboró en orden a facilitar una imputación que no pasare por aquellos flujos, conocidos a la recurrida, tratando de empujarse a la Administración a un rosario de requerimientos de resultado incierto, lo que aquélla razona suficientemente, para descartarlos. Frente a lo cual, insistimos, ni un solo dato o prueba trae la recurrente a autos en orden a tratar de cuestionar siquiera indiciariamente el resultado de la regularización practicada.

Se insiste por la recurrente en que "Wise" no era una mera "pantalla" (lo que supone volver al primer motivo de impugnación), porque no lo informó así la autoridad francesa, obviándose que la calificación correspondía, a la luz de los datos recabados, a la Administración española, que es quien ejerce su potestad aquí. Sobre esto, por lo demás, no nos resistimos a un último comentario: es cuestionable la absoluta primacía y prevalencia que la recurrente trató de atribuir a un pronunciamiento penal que en todo caso le ha resultado desfavorable, cuando de una calificación jurídica (no de puro hecho) se trataba, cual es la de simulación, menos aún si con ello se quiere comprometer ineludiblemente la potestad no sólo sancionadora, sino también regularizadora de la Administración.

En la incansable insistencia de la recurrente en la necesidad de requerir a todos y cada uno de los locutorios late la pretensión de que los mismos eran clientes de las interpuestas francesas, no propios (tratando así de alejarse

muy falsariamente la información y su disponibilidad de la esfera de nuestra obligada tributaria), aserto suficientemente refutado.

Razona en modo bastante, de nuevo, la recurrida, la imposibilidad de atender, sin más, a los datos de facturas emitidas por proveedoras extranjeras a las instrumentales francesas, en la medida en que éstas no fueron exclusivamente utilizadas para vehicular en simulación ingresos por ventas de servicios a los clientes de nuestra recurrente. Afirmandose de nuevo, sin el más mínimo soporte probatorio por la actora, en precario, cuando no en la más pura y estricta especulación, que no se habrían tenido en cuenta la totalidad de gastos correlativos a la prestación de los servicios cuyos enteros rendimientos se sujetan aquí a debida tributación. Se cuestiona, por ello, sin sustento probatorio, que los pagos comprobados en la recurrente sean todos los necesarios para la obtención de los ingresos imputados, lo, insistimos, llama (para mal) la atención, pues alude la actora a hechos radicalmente propios, cuya prueba habría de resultarle en extremo sencilla, por asequible. Siendo el cuestionamiento, lo reiteramos, un ejercicio de pura especulación argumental, insistiéndose, de hecho, en que hay que estar a las compras directas de las comitentes francesas, cuando la Administración justifica cumplidamente en qué medida no cabe estar a aquéllas sin más aquí. Por más que quiera de nuevo la actora incidir en el pretendido ingente volumen de facturación de "Global", que, se ha visto, el aserto nada aporta aquí.

Como quiera que todo el argumento para cuestionar las sanciones pasa por la invalidez de las liquidaciones de que parten (en esto el argumento no va más allá, se ha visto de la literalidad del escrito de demanda), el recurso, por lo hasta aquí razonado, merece cabal desestimación.

Séptimo.

A tenor de lo previsto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, procede la condena de la recurrente en las costas de la presente instancia, con el límite de 3.000 euros, por todos los conceptos.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLO

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección Primera, ha decidido:

Primero.

Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de "BRIGHT COMMUNICATION SERVICES, S.L." contra sendas resoluciones del TEAR, ambas de fecha 31 de octubre de 2011.

Segundo.

Condenar a la recurrente en las costas de la presente instancia, con el límite indicado.

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.

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

PUBLICACIÓN. La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente.

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.