

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN
Sentencia n.º 390/2025 de 22 de julio de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 550/2021.

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación. Simulación relativa. Prueba. División artificial de la actividad económica. La Inspección y el TEAR concluyen que se acreditó suficientemente la simulación en las actividades realizadas por dos sociedades con las mismas administradoras solidarias, que disponen a su vez del 50% de cada una de las sociedades. Existía una sola actividad de restauración o bar desarrollada por la entidad, con una división artificial de la actividad económica con la finalidad de obtener un importante ahorro fiscal, sin otro objetivo que el de redistribuir sus ingresos y gastos producidos por la entidad para no exceder de los límites que permiten aplicar el régimen de estimación objetiva y simplificado de IVA, la posibilidad de imputar menos rendimientos a las personas físicas integrantes de la comunidad de bienes y más gastos para la sociedad mercantil. De esta forma, se conseguía una menor tributación de la que hubiera correspondido de acuerdo con la realidad de las operaciones realizadas, apareciendo una única actividad, con una misma dirección y gestión de negocio, en la prestación del mismo servicio con los mismos medios materiales y humanos y en la misma localización. La Inspección de los Tributos, al igual que el TEAR, aprecian la existencia de simulación. Ha existido simulación, ya que aunque formalmente parezca que existen dos entidades diferentes, la realidad es que existe una única unidad económica que ejerce la actividad de restauración, por lo que la actuación administrativa resulta plenamente conforme a Derecho, sin que las alegaciones de la demandante tengan la entidad suficiente para desvirtuar dicha conclusión, y frente todos los indicios que sirven a la Inspección para concluir la simulación y división artificial de actividad, la actora afirma la intención de abrir un negocio de hostelería diferenciado del primero, que le ha permitido obtener mayores ingresos, considerando que los indicios no son suficientes para acreditar la simulación, y sería lícito la realización de una actividad hostelera distinta, siempre que fuera real y obedeciera a un negocio distinto, con sus propios medios y actividad, pero esa pretendida intención choca con todos los indicios puestos de manifiesto con la labor inspectora, que conjuntamente interpretados no admiten otra conclusión lógica que el negocio y actividad era el mismo, poniéndose todos los medios en común con el objeto del mayor ingreso o beneficio que se computaba en conjunto, siendo muy ilustrativas las declaraciones de los trabajadores que no dejan duda sobre la unidad de actividad. La Ley no define lo que se entiende por simulación, y que la misma será el resultado de la prueba correspondiente ante los tribunales de instancia. En este caso se aprecia correcta la valoración y conclusiones que sienta la Inspección y mantiene el TEAR acerca de la simulación en las actividades realizadas por las dos entidades y que existía una sola actividad de restauración o bar, con una división artificial de la actividad económica con la finalidad de obtener un importante ahorro fiscal. Manifiesta la demandante que hay una incorrecta aplicación del método de estimación indirecta, sin embargo, la Inspección establece las causas que determinan la aplicación de ese método: la imposibilidad de calcular los ingresos de la entidad debido a la no aportación de los tickets de venta en los años objeto de comprobación, por lo que su no aportación motiva el empleo del método de estimación indirecta respecto del cálculo de los ingresos de la actividad. Por otro lado, la muestra elegida por la Inspección se ha escogido empleando medios idóneos para la determinación de los rendimientos por el método de estimación indirecta, siendo entidades del mismo epígrafe que la entidad, con gastos de personal aproximados a los de la reclamante, en los mismo periodos objeto de comprobación, pudiendo alegar lo que estimase pertinente para la defensa de su derecho, por lo que no puede apreciarse indefensión.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN

SENTENCIA

Intervención: Interviniente: Abogado: Procurador:

Demandante DIRECCION000. FERNANDO JUSTEL EUSEBIO MARIA JOSE MAUREL BOIRA

Ddo.admon.estado TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ARAGON ABOGADO DEL ESTADO DE ZARAGOZA

SENTENCIA 000390/2025

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE

D.ª María del Carmen Muñoz Juncosa

Síguenos en...



MAGISTRADOS

D. Emilio Molins García-Atance

D.ª Pilar Galindo Morell

En Zaragoza, a veintidós de julio de dos mil veinticinco.

VISTO, por la Sala de lo Contencioso-administrativo del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN (sección segunda) el recurso contencioso-administrativo núm. 550/2021 seguido entre partes, como demandante la sociedad mercantil DIRECCION000, representada por la procuradora de los tribunales doña María José Maurel Boira y defendida por el letrado don Fernando Justel Eusebio; y como Administración demandada la **ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO**, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado. Es objeto de impugnación la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón, de 27 de mayo de 2021, desestimatoria de las reclamaciones nº NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006 y NUM007, relativas a actos de liquidación y de imposición de sanción dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Aragón (Huesca) en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de 2012, 2013, 2014 y 2015.

Ha sido ponente la Ilma. Sra. Doña Carmen Muñoz Juncosa, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -La sociedad DIRECCION000, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón, de 27 de mayo de 2021, desestimatoria de las reclamaciones acumuladas nº NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006 y NUM007, relativas a actos de liquidación y de imposición de sanción dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Aragón (Huesca) en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de 2012, 2013, 2014 y 2015.

SEGUNDO. -Prevía la admisión a trámite del recurso y recepción del expediente administrativo, se dedujo la correspondiente demanda en la que tras relacionar la parte recurrente los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables, concluía con el suplico de que se dicte sentencia por la que se anule la liquidación practicada.

TERCERO -La Administración demandada en su escrito de contestación a la demanda solicitó, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho, que se dicte sentencia desestimatoria del recurso interpuesto.

CUARTO. -Practicada prueba y evacuado el trámite de conclusiones, se señaló para votación y fallo del recurso el día 15 de julio de 2025.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La Inspección y el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón (TEARA) concluyen que se acreditó suficientemente la simulación en las actividades realizadas por la entidad La Carrasca Tapas, S.L. (La Carrasca) y la sociedad DIRECCION001. (DIRECCION002 o El Callizo), ambas entidades con dos administradoras solidarias, Matilde y Salome, que disponen a su vez del 50% de cada una de las sociedades. Y que existía una sola actividad de restauración o bar desarrollada por la entidad DIRECCION000., con una división artificial de la actividad económica con la finalidad de obtener un importante ahorro fiscal, sin otro objetivo que el de redistribuir los ingresos y gastos producidos por la entidad DIRECCION000 para no exceder de los límites que permiten aplicar el régimen de estimación objetiva y simplificado de IVA, la posibilidad de imputar menos rendimientos a las personas físicas integrantes de la comunidad de bienes y más gastos para la sociedad mercantil La Carrasca. De esta forma, se conseguía una menor tributación de la que hubiera correspondido de acuerdo con la realidad de las operaciones realizadas, apareciendo una única actividad, con una misma dirección y gestión de negocio, en la prestación del mismo servicio con los mismos medios materiales y humanos y en la misma localización.

La actora disiente de esta conclusión e impugna el acto de liquidación por distintos motivos formales y sustantivos.

SEGUNDO.- La recurrente alega en primer lugar la nulidad de actuaciones por inexistencia de orden de carga en plan.

Expone que la Orden de carga en plan de inspección en cuya virtud se incluía a la obligada tributaria en un determinado programa de comprobación e investigación fue dictada el día 03/11/2015, sin que la misma supusiera el efectivo inicio de actuaciones inspectoras para comprobación e investigación de su situación tributaria frente a dicho contribuyente hasta el día 28/06/2016, esto es, cuando ya habían transcurrido más de seis meses (casi ocho meses). En esta situación, debe apreciarse la finalización, por caducidad, del procedimiento que se inicia de oficio mediante la emisión de la Orden de carga en plan, por transcurrir un período de tiempo superior a seis meses, pues, como señalan el artículo 21.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), de aplicación supletoria en el ámbito tributario en virtud del artículo 7.2 de la LGT, y el artículo 104 de la LGT, el plazo máximo del que dispone la Administración para la notificación mediante resolución expresa de los

Síguenos en...



procedimientos "no podrá exceder de seis meses". La demora en la comunicación del inicio de las actuaciones al interesado puede estar motivada por el hecho de que, entre la Orden de carga en plan y la comunicación de inicio de sus actuaciones, la Inspección estuviera llevando a cabo actuaciones soterradas, que, torticeramente, no quiere que le computen para el cálculo del plazo máximo de duración de las mismas (18 meses). Considera que en este caso ha habido actuaciones de comprobación e investigación anteriores al 23 de junio de 2016 en que la Delegada Especial de la AEAT de Aragón autorizase la apertura de la caja de seguridad en Bantierra, que se acuerda a la vista "los antecedentes en poder de la inspección". Considera que, si las actuaciones inspectoras se dieran por iniciadas, en realidad, antes del 23/06/2016 (muy probablemente antes del día 20/06/2016, pues es seguro, sin duda alguna, que hubo actuaciones anteriores), cuando se notificó el acuerdo de liquidación, esto es, el día 20/12/2017, la prescripción ya se habría consolidado respecto del concepto IVA, períodos 2012 y 2013 1T, 2T y 3T, objeto de regularización. La Abogada del Estado se opone a este motivo de impugnación y niega que se haya producido caducidad alguna.

Señala que el procedimiento se inicia de oficio solo por dos actuaciones, o bien por la citación al obligado tributario, o bien mediante personación previa comunicación, y el Tribunal Supremo en sentencia de 27 de noviembre de 2017, recurso de casación núm. 2998/2016, indicó que el plazo del art 170.5 del Rto. Gral. Gestión e Inspección, de inicio de actuaciones, está dirigido a ordenar la actividad propia de la Administración y por tanto es una norma interna de carácter organizativo, por lo que su incumplimiento determinaría una irregularidad no invalidante, y así lo resolvió el TEARA.

La citada sentencia recoge lo siguiente:

«[...] En lo que hace a la principal cuestión suscitada en tal recurso de casación, está referida a determinar si el inicio de las actuaciones de inspección respecto de un determinado obligado tributario, como consecuencia de su inclusión en un concreto Plan anual de Inspección, debe efectuarse antes de que finalice el año natural a que dicho Plan anual corresponde.

La tesis de la sentencia recurrida es que ese límite temporal es un requisito esencial para el procedimiento de inspección que, si no resulta observado, genera una nulidad de pleno derecho de las actuaciones de inspección.

Esa tesis no puede ser acogida por las razones que seguidamente se exponen.

1.- Ha de partirse de la finalidad principal que corresponde a los Planes de actuación: que el inicio de las actuaciones inspectoras se haga con patrones de objetividad en cuanto a la selección de los obligados tributarios y no responda al mero voluntarismo de la Administración.

Para ello los Planes de cada año establecen los criterios que se seguirán para seleccionar a los obligados tributarios que serán objeto de procedimientos de inspección.

Y las correspondientes de Orden de carga en el Plan incluyen a personas singulares dentro de un determinado Plan anual, habiendo de motivar o explicar por qué lo hacen.

2.- Lo anterior permite diferenciar dos actuaciones distintas:

(a) La selección del contribuyente que es incluido en un determinado Plan anual, lo que se decide mediante la Orden de carga en el Plan; y es esta selección del contribuyente, a través de la emisión de la Orden de carga, la que efectivamente habrá de efectuarse dentro del año natural a que corresponde el Plan Anual. Y

(b) La iniciación del procedimiento de inspección: siendo los tiempos que han de regir para esta decisión los generales establecidos para el ejercicio de la potestad de la Administración de determinación de la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación (artículos 66 y siguientes de la LGT).

3.- El principio de seguridad jurídica, respecto de la incertidumbre del contribuyente sobre el tiempo o período en el que puede ser objeto de comprobación por determinados hechos o actuaciones, se satisface con esos tiempos generales a los que acaba de hacerse referencia.

4.- La interpretación del artículo 170.5 del Rto. Gral. de Gestión e Inspección de 2007, y más concretamente determinación de la significación que ha de darse a su expresión "para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate", ha de hacerse con una hermenéutica teleológica que tome principalmente en consideración esa finalidad que corresponde a los Planes de Inspección.

A ello ha de añadirse que el principal parámetro normativo de los Planes es el artículo 116 de la LGT de 2003, que se limita a establecer una secuencia anual en lo que se refiere a la elaboración de los Planes y no dispone nada sobre el plazo en que habrá de iniciarse el procedimiento de inspección una vez haya sido seleccionado el contribuyente como consecuencia de considerarlo incluido dentro de las directrices y previsiones del Plan anual de que se trate.

También ha de significarse que la reserva de ley sobre el procedimiento administrativo dispuesta por el artículo 105.c) CE resulta difícilmente compatible con la aceptación de que se puedan establecer por vía reglamentaria causas de nulidad de pleno derecho.

Y así mismo debe destacarse que el designio de eficacia que para toda actuación administrativa proclama el artículo 103.1 CE no casa bien con la solución temporal aplicada por la sentencia recurrida, ya que las Ordenes de carga emitidas en los últimos días del año natural correspondiente al Plan serían de imposible o muy difícil ejecución.

5.- En todo caso, situados dialécticamente en la hipótesis que ese artículo 170.5 del Rto. Gral. Gestión e Inspección de 2007 contiene la regla temporal de que, efectuada la selección del contribuyente mediante la emisión de una Orden de carga que lo incluya en un concreto Plan anual, el procedimiento de inspección ha de ser iniciado antes de que finalice el año natural a que corresponde el Plan, debe decirse que este

plazo no sería esencial; y, por ello, su incumplimiento, sólo determinaría una irregularidad no invalidante por aplicación de lo establecido en el artículo 63.3 de la Ley 30/1992.

6.- La conclusión principal ha de ser, pues, que el plazo del artículo 170.5 del Rto. Gral. Gestión e Inspección de 2007 de inicio de las actuaciones está dirigido, como aduce el Abogado del Estado, a ordenar la actividad propia de la propia Administración y es, por tanto, una norma interna de carácter organizativo [...].».

La misma cuestión ha sido también resuelta, con reiteración de idéntico criterio, en las SSTs de 19 de febrero de 2020 (recurso de casación nº 240/2018) y 2 de julio de 2020 (recurso de casación nº 3326/2017), que establecen como doctrina que la referencia en la orden de carga en plan de inspección al programa de selección del obligado tributario no determina cuál haya de ser el alcance de las actuaciones inspectoras, cuya determinación corresponde a los órganos competentes de la Administración tributaria y se hará constar en la comunicación de inicio de las actuaciones - STS sec. 2ª, S 29-04-2021, nº 594/2021, rec. 7471/2019-.

La aplicación al caso de la expresada doctrina y la falta de justificación de un inicio del procedimiento de inspección anterior a la notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras que tuvo lugar el 28 de junio de 2016, impone la desestimación de este motivo del recurso.

TERCERO.- Opone la demandante en segundo lugar la nulidad de actuaciones por vulneración de derechos fundamentales.

Se alegan irregularidades invalidantes en la apertura de cajas de seguridad en Bantierra, en la entrada en domicilio de DIRECCION002 (y por ende de La Carrasca), con infracción del derecho a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE), y en la práctica de lo que la parte califica de pruebas testificales sin contradicción. Expone respecto a las cajas de seguridad que la medida se adopta sin haber obtenido, y ni siquiera solicitado, una autorización judicial previa, constituye una flagrante vulneración del derecho a la intimidad de DIRECCION002 reconocido en el artículo 18.1 de la CE, por más que pudiera estar presente en la apertura su representante ante la Inspección, tal y como reiteradamente viene reconociendo nuestra jurisprudencia, dada la posibilidad de que tales cajas de seguridad alberguen en su interior objetos personales de naturaleza potencialmente íntima, por lo que, aunque no se trata de domicilio, sí presenta capacidad suficiente para servir de soporte a la intimidad.

Respecto al domicilio de la entidad DIRECCION002, la entrada tuvo lugar sin que para ello la Inspección dispusiera de la oportuna e imprescindible autorización judicial, dado que la otorgada en el auto de 15/06/2017 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Huesca sólo contemplaba la realización de tal diligencia en unas fechas concretas (semana del 19 al 23 de junio de 2017) que no fueron, en absoluto, en las que la Inspección actuó (día 12/07/2017), por lo que la misma fue realizada vulnerando, nuevamente de forma flagrante, un Derecho Fundamental de DIRECCION002 (y de LA CARRASCA, por ende), en este caso, a la inviolabilidad del domicilio (artículo 18.2 de la CE). Esta omisión de autorización judicial no se subsana por el hecho de que las administradoras dieran su consentimiento a la entrada en el domicilio del personal de la Hacienda Pública, les tomaran declaración y requisaran toda la documentación en soporte papel e informático que allí encontraran, pues tal consentimiento no se prestó de forma informada. Alega la conexión de antijuridicidad entre las manifestaciones de las interesadas que avalarían la actuación de la Inspección y la ilegalidad de su obtención, pues no es sólo que aquellas se produjeran en el mismo acto de entrada en domicilio, exactamente el mismo, cuya ilegalidad ha sido reconocida incluso por el TEAR de Aragón, con la consecuencia de su inevitable contaminación ("frutos manchados"), sino que, además, las mismas tuvieron lugar sin ser informadas las interesadas de sus derechos (como guardar silencio o negarse a contestar), y, lo que es más grave, sin asistencia letrada -cita en este sentido la sentencia de la Sala de lo Penal del TS de 21 de diciembre de 2017 y doctrina del TC sobre entrada en domicilio -. Y tras el trámite de conclusiones se aporta la STS, contencioso, 1173/2024, de 2 de julio.

En cuanto a lo que denomina auténticas pruebas testificales, alega que se han llevado a efecto sin respetar las más mínimas garantías procesales. Aunque los requeridos tendrían que expresarse en principio en el plazo de 10 días, en realidad se les obligaba a manifestarse inmediatamente, y tres de los testigos se han desvinculado de la empresa, bien por despido, bien para trabajar en la competencia, además las preguntas que se les formularon contienen valoraciones y calificaciones que llevan implícitas las respuestas.

La Abogada del Estado se opone a estas alegaciones reiterando los fundamentos vertidos en la resolución del TEARA, insistiendo en que entre las pruebas utilizadas por la Administración para acreditar la simulación no se encuentran las obtenidas en la entrada domiciliaria. Nos encontramos ante lo que la jurisprudencia ha venido a denominar la "teoría de la fuente independiente", concurriendo diversos indicios y pruebas que llevan a la consideración de la existencia de simulación.

Conviene indicar, en primer lugar, que no todas las áreas de un local se pueden considerar domicilio constitucionalmente protegido frente a una entrada y registro por parte de la Inspección de Hacienda. La protección constitucional se limita a ciertas zonas específicas, no al local en su conjunto.

«el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio es extensivo a las personas jurídicas (por todas, STC 137/1985, de 17 de octubre , FJ 3), si bien no existe una plena correlación entre el concepto legal de domicilio de las personas jurídicas establecido por la legislación mercantil, con el del domicilio constitucionalmente protegido , ya que éste es un concepto "de mayor amplitud que el concepto jurídico privado o jurídico administrativo" (SSTC 22/1984, de 17 de febrero, FJ 2 ; 160/1991, de 16 de julio, FJ 8 , y 50/1995, de 23 de febrero , FJ 5, entre otras).

La STC 69/1999, de 26 de abril , FJ 2, precisa que las personas jurídicas gozan de una intensidad menor de protección, por faltar una estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario; esto

es, el referido a la vida personal y familiar, sólo predicable de las personas físicas. De suerte que ha de entenderse que en este ámbito la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros»- Tribunal Constitucional (Segunda), S 16-03-2015, nº 54/2015, rec. 2603/2013-.

«El acceso a la información contenida en equipos o repositorios informáticos de datos que se encuentren en un domicilio constitucionalmente protegido o sean accesibles desde este, requiere que el auto que autoriza la entrada en dicho domicilio razone de manera específica la justificación del acceso a esa información, con la finalidad de salvaguardar los derechos fundamentales del art 18 de la de la Constitución (EDL 1978/3879) que pudieran resultar eventualmente afectados»- Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 25-06-2024, nº 1122/2024, rec. 7845/2022-.

A partir de esta doctrina el TEARA expone respecto de la medida cautelar de precinto de la caja de seguridad de DIRECCION000, que no se acreditó que con dicha medida se le hubiera ocasionado un perjuicio de imposible o difícil reparación y, además, lo obtenido con dicha medida cautelar no ha sido tenido en cuenta para la regularización de la situación de la reclamante.

Y en cuanto a la vulneración del derecho al domicilio constitucionalmente protegido razona, acertadamente a criterio de la Sala:

«Si bien es cierto lo alegado por la reclamante en lo referente a la inexistencia de autorización judicial para la fecha en la que se realizó la entrada en ambos locales y la circunstancia de que la autorización administrativa no contuviese expresamente el derecho a oponerse a la entrada y registro, este Tribunal considera que en las pruebas aportadas por la Inspección para la acreditación de la simulación no se han utilizado ni tenido en cuenta pruebas o documentos obtenidos de dicha entrada. Para acreditar la simulación se ha basado la Inspección en manifestaciones de las administradoras de las entidades, manifestaciones que se podían haber producido sin necesidad de dicha entrada, por lo que no se consideran vinculadas a ésta. Serían relevantes los aspectos mencionados por la reclamante en la medida en que la acreditación de la simulación se hubiese sostenido en pruebas y documentos obtenidos a través de dicha entrada, ya que la consideración de domicilio hubiera determinado la ilicitud de las mismas y la imposibilidad de usarlas por la Inspección como forma de motivar la regularización. Pero, como ya hemos indicado, las pruebas utilizadas por la inspección son las manifestaciones realizadas por las administradoras de ambas sociedades respecto del funcionamiento de ambas entidades, respondiendo a preguntas de la Inspección que en nada necesitaban de la entrada en dichos locales. Son preguntas que pueden ser realizadas por la Inspección en cualquier momento del procedimiento. Por lo que este Tribunal debe rechazar la alegación formulada».

Aquí las manifestaciones de las administradoras son solo uno de los elementos que se valoran para apreciar la existencia de simulación y el contenido de sus manifestaciones se ha visto confirmado por otros elementos de prueba distintos, como luego se expondrá.

En cuanto a los requerimientos de información efectuados a los trabajadores, la resolución del TEARA expone:

«En el artículo 173 del Reglamento de Gestión e Inspección, en su apartado quinto, se establecen otras facultades del personal inspector, donde expresamente se regula la obtención de información de los trabajadores sobre cuestiones relativas a la actividad que realizan:

"Artículo 173. Obligación de atender a los órganos de inspección.

1. Los obligados tributarios deberán atender a los órganos de inspección y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

(...)

2. Cuando el personal inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante deberán atenderles si estuviesen presentes. En su defecto, deberá colaborar en las actuaciones cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares, sin perjuicio de que en el mismo momento y lugar se pueda requerir la continuación de las actuaciones en el plazo que se señale y adoptar las medidas cautelares que resulten procedentes.

(...)

5. Asimismo, el personal inspector está facultado para:

a) Recabar información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen.

(...)"

En estos requerimientos se le solicitó información acerca de las siguientes cuestiones:

"- Respecto a su relación laboral con la sociedad LA CARRASCA TAPAS, SL durante los ejercicios 2012, 2013 y 2014, la Inspección de Tributos solicita la siguiente información:

1.- ¿Que tareas diarias tenía asignadas en el bar LA CARRASCA TAPAS, SL?

2.- Si en algún momento realizó trabajos para el restaurante EL CALLIZO, dada su proximidad con el bar LA CARRASCA TAPAS, SL y teniendo en cuenta que ambos restaurantes pertenecían a los mismos dueños.

3.- Si conocía que las tapas que se servían en LA CARRASCA TAPAS, SL se elaboraban en ese mismo bar, o si por el contrario se utilizaba una cocina ajena para su elaboración, debiendo desplazarse a dicha cocina para su posterior servicio en LA CARRASCA TAPAS, SL.

4.- Si conocía quién elaboraba dichas tapas.

5.- Si conocía que el bar LA CARRASCA TAPAS, SL dispusiera de almacén propio y exclusivo para depositar las mercancías adquiridas o utilizaba un almacén en el que se compartía espacio conjunto con el restaurante EL CALLIZO.

6.- ¿En algún momento disponía de medios materiales del restaurante EL CALLIZO para el ejercicio de su labor diaria o recibía órdenes de personas que no tuvieran relación laboral con el bar LA CARRASCA TAPAS, SL?"

Por lo que, a la vista de lo expuesto, los requerimientos realizados a los trabajadores se realizaron en el seno del procedimiento, con la finalidad clara de obtener información sobre la forma de organización y trabajo en dichas entidades, con la intención de determinar si cada una disponía de medios materiales y humanos propios o si, por el contrario, compartían dichos medios, circunstancia que constituiría un indicio a los efectos de acreditar por parte de la Inspección la simulación.

En definitiva, entendemos que los requerimientos formulados se han realizado por la Inspección acorde a las facultades de las que dispone, por lo que se rechaza la alegación formulada por la interesada al respecto».

Hay que añadir también que los requerimientos de información a los trabajadores se efectuaron en fechas distintas a la entrada en el domicilio de la sociedad -los días 3, 5, 11 de mayo de 2017 -, y se les requirió que presentaran la misma en el plazo de diez días. Además, la información obtenida ha podido ser rebatida -como luego se analizará- por la obligada tributaria. En cuanto a la valoración de la información recabada a los empleados, que la parte anticipa en este motivo de impugnación formal, se trata de información prestada cuando los trabajadores mantenían relación laboral con la empresa, con inmediatez y conocimiento de la realidad vivida como empleados de la misma.

En la sentencia del TS de 2 de julio de 2024, recurso 5831/2023 se expone:

«lo que determina la antijuridicidad de una actuación como esta no es que haya habido comunicación verbal con las personas que se hallaban en el domicilio de la entidad mercantil inspeccionada. Es claro que los funcionarios que realizan un registro domiciliario pueden hablar con quienes se encuentran en ese lugar, entre otras razones porque pueden necesitar su auxilio para realizar correctamente las operaciones oportunas (abrir ordenadores, localizar archivos, etc.). Y es asimismo claro que cualquier información que, en el curso de un registro domiciliario, los trabajadores de una empresa transmitan voluntariamente -es decir, sin mediar intimidación ni engaño- podrá luego ser legítimamente utilizada. Pero algo muy distinto es que, con ocasión de un registro domiciliario, se someta a un interrogatorio en toda regla a cada uno de los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada, como se hizo aquí».

Ya se ha dicho que a los trabajadores se les pidió información en fechas distintas a las de la entrada en el domicilio, y se les requirió que presentaran la misma en el plazo de diez días. No constituye un interrogatorio en el sentido que señala el Tribunal Supremo en la expresada sentencia, ni una testifical en el sentido expresado por la parte.

Por lo expuesto, procede desestimar estos motivos de impugnación.

CUARTO.- Mantiene la parte actora que no existe simulación porque no hay división artificial de las actividades.

Señala que, dado el carácter consorcial de las participaciones sociales de LA CARRASCA, los cónyuges de las administradoras son socios de La Carrasca a todos los efectos, económicos y jurídicos, ya que, por ejemplo, en caso de separación matrimonial, los cónyuges tendrían derecho a recibir, en la disolución de la sociedad conyugal, la propiedad del 50% de las participaciones sociales (no su valor económico). Expone que para que algo se pueda dividir es imprescindible que ese algo exista previamente, y aquí nada se ha dividido, sino que lo que se ha hecho ha sido, en todo caso, crear ex novo una actividad similar (hostelería) pero claramente diferente a la previamente existente, tanto en cuanto a su concepto y a sus medios personales y materiales, dando como resultado no una disminución de los ingresos y gastos de la primera, que sería lo lógico si se hubiera dividido, partido, su actividad, sino, por el contrario, un incremento de los mismos. Manifiesta que no puede aceptar que se haya producido divergencia alguna de causas negociales ni de ocultación de intenciones reales; todo lo contrario, lo que se hizo era, precisamente, lo que se quería hacer, sin ocultación ni artificio ni, por supuesto, "engaño" alguno (como afirma la Inspección sin base ni prueba alguna), abrir un negocio de hostelería diferenciado del primero, de entrada, con una composición del accionariado distinta (en LA CARRASCA los cónyuges ya sí son socios por el carácter consorcial de las participaciones, pese a que el TEAR de Aragón pretenda sostener lo contrario), pero también en cuanto al concepto que se ofrecía [bar de tapas frente restaurante para comida de alta calidad, galardonado con una "Estrella Michelin"]. No existe comunicación alguna entre los dos locales, ni hay unidad económica o confusión de medios materiales o personales.

Se aportan varias pruebas: fotografías, menús, cartas, cinco actas notariales, informes de vida laboral, una sentencia de lo social y dos vídeos.

La Abogada del Estado opone que pese a tales dificultades, se han encontrado indicios más que numerosos que sirven para acreditar las conclusiones a las que llega la Inspección, indicios que constan en las Actas de Inspección, se hallan detallados en el fundamento undécimo de la resolución recurrida, al cual se remite y destaca:

- En primer lugar la vinculación existente entre ambas sociedades, las administradoras solidarias de ambas, que a su vez disponen del 50% de las participaciones en cada una de las sociedades son Matilde y Salome. El objeto social principal es la explotación de un bar situado en la plaza mayor de Ainsa (uno en el nº18 y otro en el nº19)

-En segundo lugar, la división artificial de la actividad, a través de manifestaciones de los trabajadores de LA CARRASCA, que coinciden en el uso indistinto del personal de ambas entidades según la necesidad existente en cada momento, que la comida se guardaba en las cámaras frigoríficas de DIRECCION002 y la bebida en LA CARRASCA, que la comida de ambas se hacía en diferentes cocinas, y manifestaciones de las propias socias y administradoras obrantes en las diligencias nº11 y nº12, que vienen a corroborar lo manifestado por los trabajadores, y en particular que la dirección de LA CARRASCA se lleva por Luis Francisco, a pesar de que consta solo como trabajador en DIRECCION002.

-Hay utilización común de elementos materiales y humanos en el ejercicio la actividad en ambas entidades, dado que la cocina de LA CARRASCA era muy pequeña y solo constaba de una pequeña plancha se usaba la de la entidad DIRECCION002 para la elaboración de la comida, siendo el Sr. Luis Francisco quien decidía qué tipo de tapas se elaboraban y la cantidad, el personal empleado trabajaba según las necesidades en uno u otro local y tras el cese de LA CARRASCA, la entidad DIRECCION002 se da de alta en una actividad similar utilizando el local de LA CARRASCA y continúa usando la página de Facebook de la primera. Existencia de proveedores comunes a ambas entidades.

- Cambio de la forma de tributación de las sociedades civiles. A partir del 1 de enero de 2016, las sociedades civiles que tuviesen personalidad jurídica (como el caso de DIRECCION002), debían tributar por el Impuesto de Sociedades, lo que motivó que el 1 de diciembre se transformase en sociedad limitada. Ello ocurre a la vez que LA CARRASCA cesa en la actividad en fecha 28 de febrero de 2017, y el 1 de marzo de 2017 DIRECCION002 comienza a ejercer una segunda actividad en el mismo local.

De lo que se concluye que ha existido simulación, ya que aunque formalmente parezca que existen dos entidades diferentes, LA CARRASCA y DIRECCION002, la realidad es que existe una única unidad económica que ejerce la actividad de restauración, que es DIRECCION000 (El Callizo), por lo que la actuación administrativa resulta plenamente conforme a Derecho, sin que las alegaciones de la demandante tengan la entidad suficiente para desvirtuar dicha conclusión, y frente todos los indicios que sirven a la Inspección para concluir la simulación y división artificial de actividad, la actora afirma la intención de abrir un negocio de hostelería diferenciado del primero, que le ha permitido obtener mayores ingresos, considerando que los indicios no son suficientes para acreditar la simulación, y sería lícito la realización de una actividad hostelera distinta, siempre que fuera real y obedeciera a un negocio distinto, con sus propios medios y actividad, pero esa pretendida intención choca con todos los indicios puestos de manifiesto con la labor inspectora, que conjuntamente interpretados no admiten otra conclusión lógica que el negocio y actividad era el mismo, poniéndose todos los medios en común con el objeto del mayor ingreso o beneficio que se computaba en conjunto, siendo muy ilustrativas las declaraciones de los trabajadores que no dejan duda sobre la unidad de actividad.

QUINTO.- La Inspección de los Tributos, al igual que el TEARA, aprecian la existencia de simulación.

La simulación aparece definida en el artículo 16 LGT.

«Artículo 16. Simulación.

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».

Tiene declarado el Tribunal Supremo que «La simulación, por su propia naturaleza, es siempre dolosa»

- Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 26-05-2021, nº 741/2021, rec. 5440/2019-. Y asimismo, que «La simulación presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo» (STS 5667/2014, recurso casación 3611/2013)

Por lo demás, en interpretación de este precepto constituye doctrina jurisprudencial reiterada (por todas, Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 22-10-2020, nº 1380/2020, rec. 4786/2018):

«-La "causa simulandi" debe acreditarla la Administración, que es quien invoca la simulación, si bien ésta no se caracteriza por su evidencia pues se mueve en el ámbito de la intención de las partes, por lo que generalmente habrá de 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 escurpulosidad, especialmente cuando trate de acreditarse a través de presunciones, por vía de deducción, el hecho imponible, base y origen de la relación jurídico-tributaria. En este sentido, tales presunciones han de reunir los siguientes requisitos: a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída, que permita considerar esta en un orden lógico como extremadamente probable; b) Precisión, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende

demostrarse; y c) Concordancia , entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión.

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

Es negocio simulado, según la más reconocida opinión de los civilistas, aquel que contiene una declaración de voluntad no real, emitida conscientemente y con acuerdo de las partes para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio que no existe o que es distinto del verdaderamente realizado.

Como advertimos en nuestra sentencia 746/2006, de 7 de julio de 2006 , la prueba de la simulación ha de llevarse a cabo por medio de presunciones, dado el evidente propósito de ocultación de la verdadera operación, en tanto que en el negocio indirecto ha de probarse el fraude cometido a través de un expediente especial cual indica la norma. Esta prueba de presunciones o indicios ha sido objeto de reiterado análisis por el Tribunal Constitucional. Así, por todas, la STC 66/2006, de 27 de febrero señala:

"En cuanto a los medios probatorios sobre los que puede basarse la convicción judicial de culpabilidad, hemos declarado desde la STC 174/1985, de 17 de diciembre , según recordábamos recientemente en la STC 186/2005, de 4 de julio (F.5), que a falta de prueba directa de cargo también la prueba indiciaria puede sustentar un pronunciamiento de condena sin menoscabo del derecho a la presunción de inocencia, siempre que: a) los indicios se basen no en meras sospechas, rumores o conjeturas, sino en hechos plenamente acreditados, y b) que los hechos constitutivos del delito se deduzcan de los indicios a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, detallado en la Sentencia condenatoria (SSTC 155/2002, de 22 de julio, F. 12 ; 43/2003, de 3 de marzo, F.4 Y 135/2003, de 30 de junio ; F.2) Como se dijo alegando doctrina anterior, en la STC 135/2Q03 , de 30 de junio , F.2; el control constitucional de la racionalidad y solidez de la inferencia en que se sustenta la prueba indiciaria puede efectuarse tanto desde el canon de su lógica o cohesión (de modo que será irrazonable si los indicios acreditados descartan el hecho que se hace desprender de ellos o no llevan naturalmente a él) , como desde el de su suficiencia o calidad concluyente (no siendo, pues, razonable, cuando la inferencia sea excesivamente abierta, débil o imprecisa), si bien en este último caso el Tribunal Constitucional ha de ser especialmente prudente, puesto que son los órganos judiciales quienes, en virtud del principio de inmediación, tienen un conocimiento cabal, completo y obtenido con todas las garantías al acervo probatorio (SSTC 155/2002, de 22 de julio (EDJ 2002/27981), F.14 ; 198/2002, de 28 de octubre, F.5 y 56/2003, de 24 de marzo , F.5)" (STC 267/2005, de 24 de octubre (EDJ 2005/187748), F-3)""

Y en nuestra sentencia de 2 de mayo de 2014 (recurso nº 561/2011), hemos añadido que, en el mismo sentido, la SIS de 17 de febrero de 2014 (casación 651/2013) destaca que la prueba indiciaria o de presunciones, admitida en el ámbito tributario por los artículos 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963 y 108.2 de la Ley homónima 58/2003, de 17 de diciembre , puede ser válidamente utilizada si concurren los siguientes requisitos: (a) que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; (b) que exista una relación lógica entre tales hechos y la consecuencia extraída; y (c) que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado no el presupuesto táctico contemplado en la norma que la aplicación de su consecuencia jurídica, como, para el ámbito jurisdiccional, exige de manera expresa el artículo 386.1, párrafo segundo, de la Ley de Enjuiciamiento Civil , al señalar que "en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá influir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción". Dicho, en otros términos, la prueba de presunciones consta de un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, del que parte la inferencia, esto es, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Puede hablarse, en tal sentido, de rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba (véanse, por todas, las SSTS de 10 de noviembre de 2011 (casación 331/09 , FJ 6 º), 17 de noviembre de 2011 (casación 3979/07 , FJ 3 º), 8 de octubre de 2012 (casación 7067/10 . FJ 2º) y 18 de marzo de 2013 (casación 392/11, FJ 2º)).

De la doctrina expuesta debemos destacar que, si bien la carga de la prueba de la causa simulandirecae sobre la Administración, deberá esta acudir a los indicios y a las presunciones para llegar a la convicción de que se ha producido una simulación. Las presunciones deben 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.

Debe ya anticiparse que la Administración ha cumplido con el deber de acreditar la simulación a través de numerosos indicios y presunciones que cumplen los requisitos ya indicados de seriedad, precisión y concordancia.

Añade asimismo el Tribunal Supremo:

«En definitiva la recurrente hace hincapié en que para que exista la simulación a que se refiere el artículo 16 de la Ley General Tributaria se precisa ocultación y engaño, sin embargo como la misma mantiene en su escrito de interposición la Ley no define lo que se entiende por simulación, y desde luego la inexistencia de ocultación no se acredita por el mero hecho de que la recurrente haya formulado en anteriores ocasiones sus declaraciones utilizando el sistema de facturación a las sociedades profesionales interpuestas, ahora cuestionado, pues es evidente que la Administración puede proceder a comprobar y regularizar en su caso las autoliquidaciones dentro del periodo de prescripción, sin que el hecho de la presentación de las autoliquidaciones e incluso la falta de reacción de la Administración tempestiva, implique automáticamente la inexistencia de ocultación. Esta, y la misma simulación, será el resultado de la prueba correspondiente y en este caso corresponde a los Tribunales de instancia su valoración, que según reiterada jurisprudencia no puede ser revisada en sede casacional»- Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 17-12-2019, nº 1802/2019, rec. 6108/2017-.

Sostiene así el Tribunal Supremo que la Ley no define lo que se entiende por simulación, y que la misma será el resultado de la prueba correspondiente ante los tribunales de instancia.

Convenimos con el TEARA en la existencia de hechos y circunstancias relevantes que permiten apreciar la simulación negada por la recurrente.

Así, debemos reiterar los hechos y circunstancias puestos de relieve en tal sentido:

«En primer lugar se analiza la vinculación entre las actividades desarrolladas por la sociedad civil DIRECCION001. y la sociedad La Carrasca Tapas S.L

La reclamante DIRECCION000 es una sociedad civil que tiene dos administradoras solidarias Matilde y Salome que disponen a su vez del 50% cada una de las participaciones de la sociedad. El objeto social principal es la explotación de un bar-restaurant situado en la Plaza Mayor nº19 de Aínsa- Sobrarbe (Huesca).

Por su parte, La Carrasca Tapas S.L, es una sociedad limitada que tiene dos administradoras solidarias Matilde y Salome que son, a su vez, las sacias al 50% de la entidad, Su objeto social lo constituye la explotación de negocios relacionados con la hostelería, en concreto, bares, restaurantes y cafeterías y se encuentra situada en la Plaza Mayor nº18 de Aínsa-Sobrarbe (Huesca).

Por lo tanto, mismas socias y administrativas solidarias, ubicación contigua de las entidades en la Plaza Mayor, con números18 y19, de Aínsa-Sobrarbe (Huesca) e idéntico o similar objeto social.

Así mismo, se señala por la Inspección que los cónyuges de Matilde y Salome que, como ya hemos indicado, son las socias y administradoras solidarias de ambas entidades, son trabajadores de la reclamante DIRECCION002. A pesar de no tener relación administrativa, societaria o laboral con La Carrasca, están autorizados en sus cuentas y uno de ellos Luis Francisco, es quién decide el menú y tapas de la reclamante, tal y como se ha ratificado por las administradoras en diligencias nº11 y 12 del 12/07/2017.

- En segundo lugar, se ha señalado por la Inspección los elementos que prueban la división artificial:

1. Manifestaciones de los trabajadores de LA CARRASCA.

Se realizaron requerimientos a Estanislao, Rosana, Leocadia, Alejandro y Jesús Carlos. Destacan las contestaciones de Estanislao y Jesús Carlos.

Destacan las contestaciones de Estanislao y Jesús Carlos por lo años trabajados en alguna de las dos entidades, diez y doce años respectivamente, que junto con Alejandro,. coinciden en el uso indistinto del personal en ambas entidades según la necesidad existente en cada momento. Así mismo, indican que la comida de La Carrasca se almacenaba en las cámaras frigoríficas de la entidad DIRECCION002 y que quién organizaba y dirigía La Carrasca era Luis Francisco (Luis Francisco)

Por su parte, Rosana y Leocadia coinciden en que la comida se realizaba en diferentes cocinas, una pequeña en La Carrasca y en la cocina de la entidad DIRECCION002. De la misma forma señalan que las bebidas se almacenaban en la Carrasca.

Manifestaciones que fueron ratificadas por las propias socias, administradoras de ambas entidades, al manifestar y constar como tal en diligencias nº11 y nº12 de 12-07-2017. Y en cuyas manifestaciones se basa la inspección, en su mayor parte, para acreditar la simulación:

"Que entre los años 2012 a 2015:

-Los trabajadores de ambas sociedades comían en turnos en la bodega de "EL CALLIZO" (DIRECCION001.), dicha comida era elaborada en las cocinas de "EL CALLIZO" debido a que la cocina de la otra sociedad "LA CARRASCA", era muy pequeña.

- Los alimentos de ambas sociedades se guardaban en tres cámaras frigoríficas situadas en EL CALLIZO

- Las tapas que ofrecía "LA CARRASCA", se elaboraban en las cocinas de "EL CALLIZO"

- D. Luis Francisco y D. Aureliano son los Jefes de cocina y son los que deciden los menús y las compras que se hacían tanto en "EL CALLIZO" como en "LA CARRASCA", delegando el trabajo en el resto del personal."

2. Misma dirección y gestión de negocios de ambas sociedades.

Como ya se ha indicado anteriormente, las socias y administradoras solidarias de ambas entidades son Matilde y Salome.

No obstante, en este punto adquiere mayor relevancia quién dirige y gestiona realmente el negocio. Tanto de las manifestaciones de los trabajadores como de las propias administradoras se deduce que la dirección

del mismo se lleva a cabo por Luis Francisco (conocido como Luis Francisco), a pesar de que éste consta sólo como trabajador en la entidad reclamante DIRECCION002 y no en La Carrasca.

Así mismo, en el ámbito financiero constan autorizados en las cuentas de la reclamante, a partir del año 2013, tanto las dos socias Matilde y Salome, como los cónyuges de ambas, Luis Francisco (Luis Francisco) y Aureliano.

3. Utilización común de elementos materiales y humanos en el ejercicio de la actividad en ambas entidades. De las manifestaciones realizadas por los trabajadores en contestación a sus requerimientos y de las realizadas por las administradoras, que constan en diligencias nº11 y 12, se desprende el uso compartido de la mayoría de los elementos materiales y humanos. Cabe mencionar los siguientes:

- En primer lugar, la cocina de La Carrasca, Como se ha indicado por la mayoría de trabajadores y fue reconocido por las socias y administradoras de ambas entidades, era una cocina muy pequeña que constaba de una pequeña plancha. Se usaba la cocina de la entidad reclamante DIRECCION002 para la elaboración de la comida de La Carrasca y era Luis Francisco, Luis Francisco, quién decidía que tipo de tapas se elaboraban y la cantidad.

- La existencia de tres que estaban situadas en el local de la entidad DIRECCION002, donde se almacenaba la comida de ambas entidades. La bebida se almacenaba en cada uno de los locales, no obstante, se manifiesta por el trabajador Estanislao que se usaban las bebidas de forma indistinta para ambos negocios.

- El personal empleado trabajaba según las necesidades en uno u otro local, y era Luis Francisco (Luis Francisco), trabajador de DIRECCION002, quien daba las órdenes del trabajo, así como decidía qué tapas se hacían para La Carrasca, De esta forma lo manifestaban los trabajadores y fue ratificado por Salome, administradora de ambas sociedades, en diligencia nº 11 de fecha 12/7/2017.

- Otro punto a destacar era la localización de los negocios, ya que ambos se desarrollaban en locales colindantes en la plaza mayor nº18 y 19 del municipio de Aínsa-Sobrarbe en la provincia de Huesca.

Señalado lo anterior, resalta además la Inspección el hecho de que tras el cese de la actividad de LA CARRASCA, la entidad reclamante DIRECCION002, de manera inmediata se diese de alta en una actividad similar utilizando el local que fue utilizado por La Carrasca hasta su cese.

Si bien la reclamante, DIRECCION002, para el ejercicio de la nueva actividad en el uso del local utilizado anteriormente por La Carrasca, se había dado de alta en el epígrafe 672.3 "Cafetería de una taza", el servicio era el mismo que el que ofrecía La Carrasca y se había mantenido el mismo nombre comercial. Como se desprende de la página de Facebook de La Carrasca, donde consta que la apertura de la página tuvo lugar en el año 2012 y en la fecha del procedimiento inspector seguía activa, con comentarios de fecha posterior al cese de la actividad.

- En último lugar, se mencionan un conjunto de proveedores comunes a ambas entidades.

Para finalizar, conviene mencionar que el 1 de enero de 2016 entró en vigor la nueva redacción del artículo 7.1.a) de Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. Dicho cambio normativo modificó sustancialmente la forma de tributación de las sociedades civiles ya que, a partir de dicho momento, aquellas sociedades civiles que tuviesen personalidad jurídica debían tributar por el Impuesto sobre Sociedades.

La entidad reclamante DIRECCION002, era una sociedad civil con personalidad jurídica, ya que disponía de NIF de la AEAT y operaba en el tráfico jurídico, por lo que solo podía optar por tributar en el Impuesto sobre Sociedades, bien como sociedad civil con personalidad jurídica o bien como sociedad limitada, puesto que la otra opción era disolverse. En ninguna de las opciones previstas se podía seguir tributando por módulos en el IRPF.

Todo ello motivó que desde el 1 de enero de 2016 tributase en el IS como sociedad civil y el 1 de diciembre de 2016 se transformase en sociedad limitada. Produciéndose el cese de actividad de La Carrasca el 28-02-2017, momento en que comienza a ejercer una segunda actividad en ese mismo local la reclamante el 1 de marzo de 2017, como ya hemos mencionado anteriormente.

Por lo tanto, sin que la realidad económica hubiese cambiado durante los años 2012 a 2016, el cambio normativo impedía a la reclamante DIRECCION002 seguir tributando por el régimen de estimación objetiva en IRPF, motivo por el que finalmente decide unificar la titularidad de negocios que había pretendido simular como distintos.

Hay que destacar que todo lo mencionado conlleva un importante ahorro fiscal conjunto, cuantificado en el acta inspectora, derivado fundamentalmente de que la entidad La Carrasca deduce en estimación directa gastos en el Impuesto sobre Sociedades y cuotas en Impuesto sobre el Valor Añadido, mientras que la entidad DIRECCION002 tributa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en estimación objetiva con imputación de rentas a sus socias y en el Impuesto sobre el Valor Añadido en régimen simplificado.

Como consecuencia de todo lo expuesto, la Inspección considera que ha existido simulación ya que, aunque parezca que existen dos entidades distintas, la entidad La Carrasca de un parte y de otra la entidad reclamante DIRECCION002 ejerciendo actividades independientes, a juicio de la Inspección existe una única unidad económica que ejerce la actividad de restauración: la entidad DIRECCION000 (El Callizo). De esta forma, todos los hechos expuestos constituyen indicios claros que permiten cuestionar la existencia del supuesto ejercicio independiente de la actividad de restauración/ bar por la entidad La Carrasca. Se produce un negocio simulado mediante el desdoblamiento de la actividad ejercida por ambas entidades.

La entidad reclamante DIRECCION002, por el contrario, alega, en síntesis que, al estar casadas las socias en régimen consorcial, los cónyuges de las mismas también son socios de las entidades. Indica a su vez, que si lo pretendido hubiese sido una división de la actividad como alega la Inspección, ello habría conllevado una disminución de los ingresos y de los gastos y no un incremento, como se había producido,

Así mismo, manifiesta que no existía comunicación interna entre los establecimientos y en ningún caso se podía admitir la afirmación de que existía una única unidad económica y confusión de medios materiales significativos. Eran dos negocios distintos claramente diferenciados basados en la economía de opción. Por último, menciona que la Inspección no ha probado la simulación».

Y se razona:

«Se ha considerado probada la existencia de una única dirección de negocios, ya que, en primer lugar, las condiciones de socia y administradora en ambas entidades confluyen en las mismas personas, Salome y Matilde. En segundo lugar, tal y como han manifestado los trabajadores en los requerimientos realizados y han ratificado las propias administradoras, la gestión y dirección de ambos negocios se realizaba por el cónyuge de una de ellas Luis Francisco, Luis Francisco. A pesar de que consta como trabajador únicamente de la entidad DIRECCION002, todos coinciden en señalar que es quién realmente se encarga de distribuir al personal según las necesidades en cada momento y de indicar que tipo y cantidad de tapa se debía elaborar en La Carrasca. Por lo que la actividad de ambas entidades se realizaba bajo una sola dirección, mismas socias y administradoras, y misma persona que gestionaba la dirección de ambas entidades.

Se alega por la interesada que, al estar casados en gananciales, los cónyuges también son socios de las entidades. Debemos señalar que si bien la titularidad de la participación social es común, al estar casados en régimen de gananciales, esto es desde el punto de vista económico del valor de la participación. No obstante, la condición de socio la ostenta exclusivamente quien consta como tal en la escritura de constitución de la sociedad y en el Registro Mercantil y, de acuerdo con la documentación obrante en el expediente, las socias de ambas entidades son exclusivamente Salome y Matilde.

Así mismo, se ha probado la inexistencia de una estructura propia y suficiente para el ejercicio de la actividad ejercida por La Carrasca. Ya que únicamente disponía de una pequeña plancha que hacía las veces de cocina, pero que resultaba insuficiente para la elaboración de las tapas y comidas que se servían en la misma, debiéndose elaborar el resto en la cocina de la reclamante DIRECCION002 o en la cocina de la 1ª planta, como indican algunos trabajadores. No disponía tampoco de infraestructura necesaria para el almacenamiento de la comida, ya que esta se encontraba en una de las tres cámaras frigoríficas situadas en la entidad DIRECCION002. Por último, se realizaba un uso compartido del personal empleado, atendiendo cada día a las necesidades que surgiesen en ambas entidades.

En el aspecto financiero se reafirma el hecho de la unidad en la dirección de ambos negocios, con la autorización en las cuentas de la entidad La Carrasca de las dos socias, pero también de sus dos cónyuges; Luis Francisco y Aureliano, a pesar de que constan como simples trabajadores de la entidad DIRECCION002.

Mismos proveedores y misma localización en la prestación de los servicios, utilizando locales colindantes sin especificar el número de local de cada una de las entidades, únicamente con la indicación de "Plaza Mayor". Destacable a su vez el hecho de que tras el cese de la actividad por parte de la Carrasca debido al cambio normativo, continuase su página de facebook en funcionamiento con el mismo nombre comercial y recibiendo comentarios por el servicio prestado, servicio que desde el cese se realiza por la entidad DIRECCION002 que se da de alta en la nueva actividad y comienza a utilizar el local.

Quizás, uno de los aspectos que, a juicio de este Tribunal, resulta revelador a efectos de determinar la apreciación de la simulación es la modificación estructural operada en la entidad reclamante tras el cambio normativo producido con la entrada en vigor el 1 de enero de 2016 de la nueva redacción del artículo 7.1 a) de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. El hecho de que, sin cambio alguno en la realidad económica, la entidad DIRECCION002 se transformase en una sociedad limitada y comenzase una nueva actividad en el mismo local que antes utilizaba la Carrasca, justo en el momento del cese de la actividad de la misma, manteniendo el mismo nombre comercial en su página de facebook y, por lo que se puede deducir, prestando el mismo servicio. Y todo ello, debido fundamentalmente al hecho de que ya no podía la reclamante DIRECCION002 seguir tributando por el sistema objetivo del IRPF mediante la imputación de las rentas a sus socias y en régimen simplificado de IVA.

Por todo ello, se puede apreciar que se ha producido una división artificial de la actividad económica con la finalidad de obtener un importante ahorro fiscal, sin otro objetivo que el de redistribuir los ingresos y gastos producidos por la entidad DIRECCION000 para no exceder de los límites que permiten aplicar el régimen de estimación objetiva y simplificado de IVA, la posibilidad de imputar menos rendimientos a las personas físicas integrantes de la comunidad de bienes y más gastos para la sociedad mercantil La Carrasca. Consiguiendo de esta forma, una menor tributación de la que hubiera correspondido de ejercer la realidad de las operaciones realizadas, una única actividad con una misma dirección y gestión de negocio, en la prestación del mismo servicio con los mismos medios materiales y humanos y en la misma localización.

En consecuencia y, en aplicación del artículo 16 de la LGT, se debe tributar como una única actividad, confirmandose el criterio mantenido por la Inspección."

Para la justificación de estas circunstancias se toman en consideración no solo las manifestaciones de las dos administradoras de las sociedades, sino también la información recabada de los trabajadores, requerida por escrito para que la presentaran en el plazo de diez días y prestada cuando los trabajadores mantenían relación laboral con la empresa, con inmediatez y conocimiento preciso de la realidad vivida en ese momento como empleados de la misma.

Tres de las manifestaciones prestadas ante la Inspección se intentan desvirtuar mediante unas manifestaciones efectuadas tardíamente, casi 5 años después de las valoradas por la Inspección, pero las mismas contienen un relato que se reitera en los tres casos con la misma estructura y -en varios extremos- la misma literalidad, sin la inmediatez de lo expuesto en 2017.

Es también relevante el examen de los dos vídeos aportados en periodo probatorio -si bien años después del último de los ejercicios objeto de inspección-.

Lo que muestran (en La Carrasca: el almacén que contiene fundamentalmente bebidas, no alimentos, y un arcón frigorífico abierto y aparentemente sin conectar; en El Callizo: la cámara de conservación y congelado en la que se depositan alimentos perecederos y la antigua bodega que usan de almacén, con alimentos envasados, no perecederos) y lo que omiten (singularmente el detalle de las cocinas, extremo relevante porque es uno de los elementos de La Carrasca que se considera insuficiente por la Inspección para la elaboración de tapas y comidas).

Debemos reiterar, asimismo, que aunque las participaciones societarias sean bienes comunes del consorcio conyugal, «en las relaciones con el ente social, se estará a lo dispuesto en las normas por que se rija» -art. 210.2.k) CDFA-. Los cónyuges, por tanto, no ostentaban la condición de socios de La Carrasca Tapas S.L. porque se debe aplicar la normativa societaria, que reconoce como socio a quien figura como tal formalmente (arts. 104 y 116 LSC).

En definitiva, se aprecia correcta la valoración y conclusiones que sienta la Inspección y mantiene el TEARA acerca de la simulación en las actividades realizadas por la entidad La Carrasca Tapas, S.L. (La Carrasca) y la sociedad DIRECCION001. (DIRECCION002 o El Callizo), y que existía una sola actividad de restauración o bar desarrollada por la entidad DIRECCION000 con una división artificial de la actividad económica con la finalidad de obtener un importante ahorro fiscal.

SEXTO.-Considera la parte actora que es de aplicación el régimen simplificado del IVA e improcedente su exclusión y señala que debe reiterar lo expuesto ante el TEARA, con base en el art de 122 de la LIVA, en la redacción dada por el artículo 4.19 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre). Considera en aplicación del mismo contraria a derecho la liquidación provisional, que se basa en el hecho de que, según los cálculos de la Inspección, el importe de las compras de los años 2011 y 2014 excede del límite de 300.000 euros, limitándose el TEARA a afirmar que "probada la simulación, se superan los límites previstos en la normativa para la aplicación de dicho régimen", sin desplegar un mayor esfuerzo argumentativo respecto de qué límites son los que entiendo que se superarían y por qué motivo lo harían.

Destaca que es absurda la afirmación de la Inspección de que DIRECCION002 decidiera mantener cerrado un restaurante como EL CALLIZO (con Estrella Michelin) durante los meses de invierno por un motivo exclusivamente fiscal, llegando a calificarlo, como un "abuso"; afirmando se trata de un alta y baja arbitraria "con el único fin de mantenerse en un sistema de tributación que no le corresponde", un innmercedo régimen de tributación en IVA.

Señala el actor que no se ha tenido en cuenta ni el principio de libertad de empresa ni el descenso de visitantes en la comarca.

El Abogado del Estado opone que una vez probada la simulación en el ejercicio de la actividad por parte de DIRECCION001, de la que es socia la reclamante, no procede analizar si concurrían las circunstancias examinadas por la Inspección para la exclusión de método de estimación objetiva del IRPF de la entidad, pues probada la simulación, se superan los límites previstos para la aplicación de ese régimen.

El acuerdo de liquidación señala: " la entidad DIRECCION001 tributa en régimen simplificado de IVA y en atribución de rentas de IRPF, calculando en estimación objetiva el rendimiento de la actividad imputándolo a sus socias. Como estos sistemas de tributación le resultan favorables pues le proporcionan un menor pago de los impuestos debidos, se decide abrir un bar en el local de al lado, que en realidad es una ampliación de la misma actividad, dándolo de alta bajo la titularidad de LA CARRASCA TAPAS SL... El acuerdo recoge que desde al menos el periodo 2011, se produce:

1.- Exclusión del régimen simplificado de IVA en los ejercicios 2012, 2013 y 2014, ya que la entidad DIRECCION001 excede de los límites señalados en el artículo 31.1.3 LIRPF en lo relativo a sus compras en el periodo 2011. Exclusión así mismo en 2015, por exceder los límites del citado artículo también en 2014.

2.- Una creación simulada de dos actividades, ya que la realidad encubierta es que solo existe una única actividad de hostelería que es la realizada por el obligado tributario, la entidad DIRECCION001, considerando una ficción el ejercicio de una actividad independiente por LA CARRASCA TAPAS SL Partiendo del hecho de que al no elevar al año los importes de las adquisiciones de bienes y servicios, contraviniendo lo señalado en la art 31 1.3ªc) de la Ley 35/2006 en IRPF, la entidad se ha mantenido y declarado todos los años en el régimen de estimación objetiva en el IRPF y el sistema Simplificado de IVA; además, cuando comprobó que aun así superaba los límites señalados, ideó la ficción de "crear" una sociedad y dividir así su actividad para continuar tributando en este sistema, mucho más favorable económicamente que el de estimación directa que es el que le correspondía....

La exclusión del régimen simplificado de IVA para el ejercicio 2012, 2013 y 2014 conforme al artículo 122.DOS.3 º y 4º de la Ley 37/1992La Inspección ha comprobado que en el año 2011 el obligado supera este límite legal.... se toma la totalidad de compras declaradas en el libro registro de facturas recibidas en el año 2011 por la entidad facilitado a la Inspección.... : 227.101,30 euros sin IVA.

De dicha cantidad se excluye las bases imponibles de la adquisición de los bienes de inmovilizado que declara en los libros de inversión Y se deberán añadir otras compras y servicios realizados, que no han sido ni declaradas ni registradas en el libro de facturas recibidas y que corresponden al año 2011, (Ayuntamiento de Aínsa-Sobrarbe y Pescados Garpesa SL)

Por lo tanto, el importe total de las compras y servicios adquiridos durante el 2011 asciende a 230.635,92€ (227.101,30€+10.459,31€-6.924,69€) .No obstante, DIRECCION001. se da de alta en la actividad el 15-03-

2011 y de baja el 11-12-2011, en ambas actividades, tanto en la identificada con el epígrafe 671.5 "Restaurante de un Tenedor", como en la clasificada en el 673.2 "Otros cafés", que se ha de aplicar lo establecido en Ley 37/1992, artículo 122.Dos.3º: "Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de compras se elevará al año."

Por lo tanto, durante el 2011, en el que declara que la actividad se ejerció solo durante 271 días, se ha de elevar al año el importe de compra y servicios adquiridos.... $230.635,92 \times 365/271 = 310.635,09\text{€}$ Con lo que queda excluido desde el inicio del año inmediatamente posterior a aquel en el que no se cumplen los requisitos para aplicar el régimen simplificado, y dicha exclusión supondrá la inclusión durante los tres años siguientes en el régimen general de IVA (esto es 2012, 2013 y 2014).

La exclusión régimen simplificado de IVA para el ejercicio 2015. Conforme al artículo 122 Dos. 3º y 4º de la Ley 37/1992, se habrá de calcular el volumen total de compras sin tener en cuenta el IVA, ni los bienes de inmovilizado, y teniendo en cuenta los gastos generales de la actividad exceptuando los gastos derivados de la contratación de personal y los gastos de amortización de los elementos afectos, pues en ambos casos no se trata de la compra de bienes y servicios. Para ello, se toma la totalidad de compras declaradas en el libro registro de facturas recibidas en el año 2014 por DIRECCION001. La suma de todas las operaciones asciende a 220.183,15€ sin IVA. A dicha cantidad se le excluyen las bases impositivas de la adquisición de los bienes de inmovilizado que declara en los libros de inversión. Además, se deben añadir otras compras y servicios realizados en 2014, que no han sido declaradas ni registradas en el libro de facturas recibidas, Pescadería San Sebastian SL, Ayuntamiento de Ainsa Sobrarbe, Mariscos Rodriguez SL.

Por lo tanto, el importe total de las compras y servicios adquiridos durante el 2014 = 228.406,15€ (220.183,15€ + 17.675,00 € - 9.452,00 €)

No obstante, y según modelo 036 presentado, la entidad DIRECCION001 se da de alta 24-03-2014 y de baja el 08-12-2014, tanto en la actividad clasificada con el epígrafe 671.5 "Restaurante de un Tenedor", como en la clasificada en el 673.2 "Otros cafés", por lo que le es aplicable lo establecido en Ley 37/1992, de 28 de noviembre de 2006 en su artículo 122.Dos.3º, cuando se indica que "Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de compras se elevará al año." Por lo tanto, durante el 2014 se desarrolló la actividad durante 259 días por los que si se eleva al año el importe de compra y servicios adquiridos este da: $228.406,15 \times 365/259 = 321.885,11$ queda excluido desde el inicio del año inmediatamente posterior a aquel en el que no se cumplen los requisitos para aplicar el régimen simplificado; y dicha exclusión supone la inclusión durante los tres años siguientes en el régimen general de IVA (esto es, 2015, 2016 y 2017), conforme al artículo 36.1.f del Real Decreto 1624/1992 Todos los hechos expuestos constituyen indicios claros que permiten afirmar que la entidad LA CARRASCA TAPAS SL se creó con el único fin de mantener a la sociedad DIRECCION001, en estimación objetiva, creándose así una ficción económica con el único fin de conseguir una menor tributación,de la documentación del conjunto de hecho se indicios relacionados y razonados, queda probado que la única intención de las partes para desdoblarse la actividad de hostelería realizada, es crear una apariencia de nueva actividad en LA CARRASCA TAPAS SL, disfrutando con ello una menor tributación que no les corresponde, ya que, DIRECCION001 continua aplicando el sistema de estimación objetiva a los efectos de realizar la imputación de actividad económica en el IRPF de las socias y el sistema simplificado IVA en la entidad, siendo esto más ventajoso que si se aplicase el método de tributación que le corresponde: estimación directa e IVA en régimen general.

A través, de la división artificial de las actividades, DIRECCION001, produce un perjuicio de la Hacienda Pública consiguiendo una rebaja sustancial e ilegítima de la tributación debida....todo lleva a la conclusión de que los integrantes del conjunto familiar con su negocio de restauración no hubieran podido acceder al régimen de módulos en el IRPF, ni al simplificado de la agricultura en el IVA, ni tampoco, lograr artificioamente un "remansamiento" de rentas derivadas de la mayor actividad económica con redistribución de los ingresos y los gastos a las personas o entidades según su conveniencia, de no haber aparentado la existencia de la división de la actividad allí donde solamente existía una sola unidad económica y familiar, tal y como se acredita a través de las pruebas indiciarias que se reflejan en el informe del actuario y en el contenido del acta de inspección.

La simulación jurídica ha existido, pues lo que no es sino una unidad económica se ha intentado diversificar a través de otra sociedad limitada pero manteniendo la dirección única del negocio. En este sentido, resulta también significativa la total unión física de los dos negocios que se entiende como uno solo, puesto que ni en el momento del supuesto inicio de actividad de LA CARRASCA ni posteriormente con su baja, quedando como única actividad la ejercida por el obligado tributario EL CALLIZO, consignan número alguno de local de actividad, indicando únicamente "Plaza Mayor".

Parece que los participantes del negocio son tan conscientes de que es uno solo y que se ejerce en la plaza Mayor de la localidad que no consignan en sus declaraciones de alta cese o modificación el número concreto del local de actividad pues entienden que solo uno es el negocio de restauración. Y es esta colindancia de los negocios que, resulta innecesario resaltarlo, favorece la confusión de los medios humanos, materiales y facilita el gobierno y dirección del negocio por parte de los Jefes de Cocina: Luis Francisco (Luis Francisco) y de Aureliano, cuestión que la propia Salome confirma y ratifican antiguos trabajadores en sendas diligencias que constan en el expediente administrativo. Para este Órgano resulta evidente que se ha ocultado la existencia de una unidad Económica de restauración para así obtener indebidamente un ahorro fiscal utilizando una apariencia de actividades independientes alcanzada, procurando de ese la imputación de menor ingresos hacia las personas físicas integrantes de la Comunidad de Bienes cuyo rendimiento se determina en régimen de módulos a efectos del IRPF (atribución de rentas)

y en régimen simplificado de IVA, en tanto la sociedad que determinan sus rendimientos en régimen de estimación directa, ve aliviada su carga fiscal imputándole más gastos generados por la unidad de explotación".

La Inspección detalla los datos de compras según registros, y también facturas que aun no declaradas constan, precisando cuales son estas, y expone asimismo los hechos que comprueba y fundan la simulación que hemos tenido por acreditada.

Las consecuencias de la simulación, precisa el acuerdo, son:

La declaración por parte de la Inspección de simulación de negocio respecto a la actividad realizada por LA CARRASCA TAPAS, SL, conlleva la imputación de todos sus ingresos y gastos al restaurante EL CALLIZO, y por lo que se refiere al volumen de compras, supone la exclusión del régimen de estimación simplificada del restaurante EL CALLIZO, ya en el ejercicio 2012 conforme a lo señalado en el artículo 122 LIVA.

Y esto es precisamente lo que se pretende evitar con la división artificial de actividad del restaurante EL CALLIZO y constituye la verdadera finalidad de la existencia de la CARRASCA TAPAS, SL, el traspaso de ingresos y gastos para no superar las magnitudes excluyentes establecidas en la Ley.

Con los datos aportados por ambas sociedades a la Inspección de Tributos resulta: Volumen acumulado de compras anuales (La Carrasca y El Callizo): 354.229,28 (2012); 402.896,55 (2013); 439.525,26 (2014); 501.858,93(2015).

Probada la simulación, como hemos señalado, y la superación de los límites para la aplicación del régimen simplificado de IVA, debe rechazarse este motivo del recurso.

SEPTIMO.-Manifiesta la demandante que hay una incorrecta aplicación del método de estimación indirecta. Señala, reconociendo que no disponía de los tickets de venta, que es desproporcionada la tributación que se le exige, basada en los datos de un supuesto "ZUJAR", sin que puedan constatarse si los datos resultantes del mismo corresponden a sociedades civiles, tampoco mercantiles, equiparables a DIRECCION002, por lo que no se puede verificar la similitud e idoneidad de las muestras. Considera que se trata de un método de valoración inadecuado que al incorporar "comparables secretos", genera indefensión en la contribuyente, quien no puede oponerse con conocimiento y conciencia a la idoneidad de las muestras elegidas, máxime cuando se afirma que las empresas que habrían servido de muestra lo serían de ámbito nacional, con la distorsión que ello introduciría en un caso en el que se trata de un restaurante de lujo, ubicado en una comarca alejada de los grandes centros de negocio. Afirma que la nula fiabilidad del método utilizado por la Inspección para calcular la base imponible a través del método de estimación indirecta, lleva a la nulidad de la liquidación.

El Abogado del Estado manifiesta que la Inspección establece las causas que determinan la aplicación de ese método, la imposibilidad de calcular los ingresos de la entidad debido a la no aportación de los tickets de venta de DIRECCION001 en los años objeto de comprobación, y una sociedad civil tiene claramente obligación de conservar los tickets emitidos, así como de llevar el libro registro de facturas emitidas, ya que es la única manera que tiene la Inspección de poder comprobar los ingresos, por lo que su no aportación motiva el empleo del método de estimación indirecta respecto del cálculo de los ingresos de la actividad.

Señala que la Inspección indica la metodología utilizada, una muestra de 254 entidades clasificadas en el mismo epígrafe del IAE que la reclamante, 671.5, situadas en territorio nacional, que son sociedades con unos gastos de personal en un intervalo entre 140.000-200.000 euros (acorde con los que tiene la reclamante), que los datos obtenidos son de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y en los periodos objeto de comprobación, no se trata de "comparables secretos". La reclamante conoce los criterios empleados por la Inspección para la elección de la muestra, así como las empresas seleccionadas. Únicamente se ha producido una disociación entre los datos económicos de las empresas y sus NIF, con el fin de conservar la confidencialidad de los datos tributarios.

Destaca que no se ha producido indefensión, la muestra elegida por la Inspección se ha escogido empleando medios idóneos para la determinación de los rendimientos por el método de estimación indirecta, siendo entidades del mismo epígrafe que la entidad, con gastos de personal aproximados a los de la reclamante, en los mismo periodos objeto de comprobación, pudiendo alegar lo que estimase pertinente para la defensa de su derecho.

Tampoco pueden acogerse las alegaciones de la actora respecto de este motivo del recurso.

El Zujar que obra en el expediente relaciona las muestras que toma, nombre/razón social de la entidad y NIF y los datos económicos de la muestra por años, importe neto cifra de negocios, gastos de personal y ratio ventas/gastos de personal, y en el Acuerdo de liquidación específica la Inspección como llega a determinar los rendimientos netos de la actividad económica imputable a cada una de las socias de DIRECCION001.

No puede apreciarse indefensión, pues la actora ha podido conocer los datos para llegar a las cantidades que toma la Inspección, recogiendo el Acuerdo de liquidación que se toman de 254 entidades con unos gastos de personal en el intervalo de 140.000€-200.000€ y una vez hallada la ratio, y pudiendo calcular los gastos de personal de la entidad DIRECCION000 se puede obtener la cifra de negocios estimada, obteniendo los gastos de personal comprobados a partir de las cantidades declaradas en el modelo 190 en cada ejercicio, y con la información obtenida de la Tesorería General de la Seguridad Social en relación a las cuotas de seguridad social satisfechas por la empresa y el trabajador, y a partir de la cifra de negocio estimada, para determinar la base imponible para el IVA repercutido en cada trimestre, se calcula una prorratea en función de los días de actividad de la entidad y en cuanto al IVA soportado, la Inspección toma el que consta en los libros registro de facturas recibidas que se facilitaron.

OCTAVO.-En relación al procedimiento sancionador, alega la demandante que no cabe la imposición de sanción, pues ni la recurrente, ni ninguno de los otros contribuyentes cuya situación tributaria ha sido comprobada e investigada por la Inspección de forma coordinada, ha dejado de ingresar cuota alguna, pues no se produjo la simulación que sostiene la Inspección, y faltando elemento objetivo o hecho típico, la imposición de sanción es contraria a Derecho, pues no concurre el tipo de infracción del artículo 191.1 de la LGT, máxime una vez que se ha demostrado, que la actuación de la Inspección ha incurrido en vulneración de los Derechos Fundamentales de los contribuyentes, y junto a ello, la concurrencia de una interpretación razonable de la norma excluye también la imposición de sanción, artículo 179.2.d) de la LGT, causa de exoneración de responsabilidad por la existencia de una interpretación razonable de la norma, que es la consecuencia de la obligación de los ciudadanos de interpretar leyes complejas para poder liquidar sus impuestos.

Alega que la prestación de servicios de hostelería por DIRECCION002 y por LA CARRASCA sustancialmente diferentes, no obedecieron en absoluto a la finalidad de eludir el pago de impuestos debidos, como sostienen la Inspección y el TEAR de Aragón, sino que fueron decisiones legítimamente adoptadas por los interesados en el ejercicio de economías de opción válidas y conformes al ordenamiento jurídico tributario, descartando cualquier atisbo de dolo, culpa e, incluso, simple negligencia, en su comportamiento, y en consecuencia, la sanción impuesta debe anularse, puesto que en la actuación de la contribuyente concurre una interpretación razonable de la norma fiscal, descartándose cualquier clase de simulación negocial y abusiva utilización del marco jurídico con finalidad de eludir el pago de tributos por parte de los recurrentes, por lo que el acuerdo sancionador y la resolución del TEAR de Aragón, al sostener lo contrario, son contrarios a Derecho.

Asimismo entiende incorrecta la graduación de la sanción, puesto el perjuicio económico supuestamente ocasionado a la Hacienda Pública ya se ha tenido en cuenta para la calificación de la conducta como muy grave, por lo que la misma circunstancia no puede ser tenida en cuenta para calificar una infracción y simultáneamente para graduarla, ya que se vulneraría en principio non bis in idem.

El Abogado del Estado opone que la motivación del acto sancionador es suficiente y correcta la graduación de la sanción, pues la utilización de medios fraudulentos se ha apreciado dado que existen anomalías sustanciales con una incidencia superior al 50%, en la llevanza de los libros registros de compras y de gastos de DIRECCION001 y por la no aportación de los libros registros de ingresos, y además, por la utilización de una persona interpuesta mediante la creación de la sociedad LA CARRASCA TAPAS S.L con la finalidad de simular la existencia de dos negocios independientes, y señala que es la norma tributaria, artículo 191.4 de la LGT el que establece la forma de cálculo de la sanción.

El TEARA considera suficiente la motivación del acto sancionador, al describirse en el mismo los hechos de los que, a juicio de la inspección, se desprende la existencia de culpabilidad en la conducta, recogiendo que en el mismo se afirma:

"Respecto de las circunstancias concurrentes, datos y hechos que acompañan a la conducta típica, dan explícita cuenta los hechos recogidos en el informe ampliatorio y en el acta de referencia, donde se ha explicado la conducta llevada a cabo por el obligado tributario, conducta que implica la culpabilidad por la evidente intencionalidad en el incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Resumidamente, esta conducta ha sido:

El contribuyente ha simulado la existencia de dos actividades independientes mediante la división artificial de la actividad que desarrolla él mismo, DIRECCION001. Así, crea otra entidad LA CARRASCA TAPAS SL, al efecto. Las dos socias de DIRECCION001 constituyen aquella con la única evidente y comprobada finalidad de distribuir gastos entre ambas entidades y de esta manera, que la entidad inicial DIRECCION000 pudieran continuar tributando en el régimen de módulos, atribuyendo un menor rendimiento a sus socias y tributando un menor importe en IVA.

En el siguiente cuadro, donde se detalla el obligado tributario integrante de la trama, el impuesto y el número de acta incoada, y se muestra, en resumen, el perjuicio económico para la Hacienda Pública derivado de la división artificial de la actividad, y confirma que el único objetivo de la ficción es el abuso fiscal.(...)Es decir, en global, el ahorro fiscal de los integrantes de la ficción supone en su conjunto en los cinco años de comprobación: 147.518,08 euros Esta manera de actuar solo puede ser conscientemente y deliberada, con clara voluntad de defraudar, de tributar menos, ya que se ha creado un entramado para distribuir los gastos y compras realizados por ambas entidades, lo que solo se entiende con el fin último de reducir la tributación de DIRECCION001 (en definitiva de los integrantes de la ficción) tanto en el IVA como en las cantidades imputadas a las socias Matilde y Salome

Declarada la existencia de simulación, es de aplicación la doctrina del Tribunal Supremo, recogida en la sentencia que cita el Abogado del Estado, de 16 de septiembre de 2021, rec 5052/2019, y en la de 15 de diciembre de 2021, rec 6877/2019, y las que en ellas se citan, en las que señala el Tribunal Supremo que: *La simulación, sea objetiva o subjetiva, sea absoluta o relativa, al incorporar el dolo o intención entre sus elementos constitutivos -tal como esta Sala ha declarado de modo constante y reiterado, desde hace muchos años-, excluye la comisión culposa o negligente y, desde luego, el error invencible de prohibición (inconciliable con la simulación).o bien no hay simulación.... o, de haberla, no puede ser indiferente a efectos sancionadores, ni cometerse por mera negligencia o por virtud de caso fortuito.*

2) La simulación negocial -institución que proviene del Derecho privado, pero que encuentra en el Derecho tributario un terreno proclive a su aplicación dogmática (art 16 LGT), en tanto esa simulación se oriente a la defraudación o evasión fiscal mediante un abuso de las formas jurídicas lícitas y admisibles- es siempre

dolosa si se la examina desde el punto de vista sancionador. No cabe, pues, la comisión culposa ni la fortuita o la basada en el error invencible de prohibición -si se mantiene a fortiori la simulación como fundamento de la aparición de la deuda dejada de ingresar-.

De tal antítesis se deriva que hayamos considerado, en la doctrina anterior -que ahora se completa y extiende-, que no es posible invocar la interpretación razonable de la norma prevista en el artículo 179.2 . d) de la LGT para neutralizar la imposición de una sanción tributaria por hechos en que ha concurrido simulación. Y ahora reiteramos tal doctrina, afirmando que no cabe acogerse a un error de prohibición -de naturaleza invencible- para justificar la inexistencia de infracción ante hechos declarados, en la sentencia, como simulados.

La expuesta doctrina jurisdiccional lleva a desestimar este motivo de impugnación, pues no existe una interpretación razonable de la norma que neutralice la imposición de la sanción.

Recoge el TEARA lo indicado en el Acuerdo sancionador:

"En el presente caso, concurren dos criterios de calificación de la infracción como muy grave:

1º.- Por un lado, existen anomalías sustanciales de los libros o registros establecidos (Art. 184. 3.a.1º) LGT), anomalías como que no se han anotado en el libro registro de facturas recibidas de DIRECCION001 todos los gastos efectivamente realizados, o como la exclusión de tributación de parte rentas obtenidas en los ejercicios 2012 a 2015, ya que mediante la simulación del ejercicio de una actividad de restauración a través de la sociedad LA CARRASCA TAPAS SL, no ha declarado los rendimientos obtenido por esta.

Además, no han aportado ni los libros registros de facturas emitidas, ni los tickets emitidos por DIRECCION000 durante el periodo de comprobación, lo que ha obligado a tener que realizar una estimación indirecta para determinar el volumen de ingresos de dicha entidad".

Con posterioridad al trámite de conclusiones, con cita de las SSTs de 8 de junio y 11 de abril de 2023, la recurrente alega que deben anularse las sanciones impuestas. Relaciona las cantidades ingresadas por LA CARRASCA TAPAS SL, por el IVA correspondiente a los periodos de liquidación objeto de regularización, y señala que estas cantidades deberían haber minorado la base de las sanciones, por infracciones muy graves impuestas a DIRECCION002 por el IVA. Concluye que deben anularse las sanciones impuestas a DIRECCION002 por el IVA, período 2012/13/14/15, por ser incorrecta, en la mayor parte de los trimestres, su base, dado que para su determinación deberían haberse descontado, siguiendo la doctrina del TS, todas las cantidades ingresadas en cada uno de los trimestres regularizados por LA CARRASCA, y como consecuencia debe recalcularse, con dichas cantidades ingresadas por la sociedad LA CARRASCA junto con la cuota líquida del IVA de DIRECCION002, cuál habría sido el verdadero perjuicio para la Hacienda Pública, para comprobar si el criterio agravante de perjuicio económico, previsto en el artículo 187.1.b) de la LGT, se aplicó conforme a Derecho, porque hay que tener en cuenta las cantidades ingresadas por LA CARRASCA TAPAS SL.

El Abogado del Estado presentó escrito en el que señala que los cálculos que realiza el demandante son incorrectos, pues la Inspección ya disminuye las cuotas en los importes que se consideraron ingresados por LA CARRASCA y lo que hace la demandante es volver a restar los importes que considera ingresados por LA CARRASCA por lo que las bases de sanción que proponen serían inferiores a las procedentes .

En el ejercicio 2013 LA CARRASCA TAPAS SL solicitó devolución por los pagos fraccionados realizados, devolución que fue efectuada el 20/11/2014, motivo por el cual en ese ejercicio no resulta cuota a devolver.

En los ejercicios 2014 y 2015 no coinciden las cantidades ingresadas por LA CARRASCA TAPAS SL que alegan que hay que restar con las que se restaron en los acuerdos de imposición de sanción, lo que se debe a que en los acuerdos de imposición de sanción se ha restado el 50% de la cuota ingresada en la autoliquidación, mientras que en las alegaciones se han tenido en cuenta tanto la cuota ingresada en la autoliquidación como los pagos fraccionados, que también fueron efectivamente ingresados por la sociedad.

En el ejercicio 2012, como no hubo pagos fraccionados, coincide lo restado en los acuerdos de imposición de sanción y lo que alegan las socias.

Indica que tras la sentencia de 11 de abril de 2023 la AEAT ha cambiado la forma de calcular el perjuicio económico en el caso de infracciones tipificadas en el artículo 191.1 de la LGT y que se refieran a IRPF o a IS, y procedería el recálculo del perjuicio económico en todas las infracciones por dejar de ingresar de Salome y en la infracción por dejar de ingresar en el periodo 2014 de Matilde.

A la vista de lo alegado , con las precisiones que realiza el Abogado del Estado , procede anular las sanciones impuestas, para que se efectúe el recálculo de las mismas conforme a lo indicado en este fundamento de derecho, y en consecuencia estimar parcialmente la demanda sin hacer expresa imposición de costas.

FALLO

PRIMERO-Estimamos en parte el recurso contencioso administrativo nº 550 del año 2021 interpuesto por DIRECCION000. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón, de 27 de mayo de 2021, que revocamos parcialmente, anulando las sanciones impuestas a fin de que se efectúe el recálculo de las mismas conforme a lo indicado en los fundamentos de derecho precedentes.

SEGUNDO.-No se hace expresa imposición de costas.

Contra la presente resolución podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Supremo por infracción de norma estatal o de la Unión Europea o recurso de casación ante este Tribunal por infracción de derecho autonómico, según lo previsto en los artículos 86 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, redacción dada por la LO 7/2015, de 21 de julio. Recurso que se

Síguenos en...

preparará ante esta Sala, en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la resolución, por escrito que deberá cumplir los requisitos del artículo 89 del citado texto legal. Así, por esta nuestra sentencia lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

