DEL PODER JUDICIAL CONTROL ROBERT

Roj: STSJ GAL 4221/2020 - ECLI: ES:TSJGAL:2020:4221

Id Cendoj: 15030330042020100295

Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso

Sede: Coruña (A)

Sección: 4

Fecha: **01/07/2020** N° de Recurso: **15308/2019** N° de Resolución: **325/2020** 

Procedimiento: Procedimiento ordinario

Ponente: MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

Tipo de Resolución: Sentencia

## T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

#### A CORUÑA

SENTENCIA: 00325/2020

-Equipo/usuario: IL Modelo: N11600 PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

**N.I.G:** 15030 33 3 2019 0000624

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015308 /2019 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Pedro Antonio

**ABOGADO** MIGUEL ANGEL CAAMAÑO ANIDO **PROCURADOR** D./D<sup>a</sup>. PATRICIA DIAZ MUIÑO

Contra D./Da. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./Da.

# PONENTE: D. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la siguiente

## **SENTENCIA**

Ilmos./as. Sres./as. D./Da

MARIA DOLORES RIVERA FRADE PDTA.

FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

## MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

A CORUÑA, uno de julio de dos mil veinte.

En el recurso contencioso-administrativo número 15308/2019, interpuesto por D. Pedro Antonio, representada por la procuradora DÑA.PATRICIA DIAZ MUIÑO, dirigida por el letrado D.MIGUEL ANGEL CAAMAÑO ANIDO contra ACUERDO TEAR 24/01/19 SOBRE SANCION DERIVADA DE IRPF EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO

PODER JUDICIAL OF THE PODE IN THE POD IN THE PODE IN T

Nº NUM000 Y ACUMULADOS. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente el Ilma. Sra. Dña. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO, quien expresa el parecer del Tribunal.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

**SEGUNDO.-** Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

**TERCERO.-** No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

**CUARTO.-** En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo de 116.113,19 euros.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** Don Pedro Antonio interpone el presente recurso jurisdiccional contra el acuerdo dictado el 24 de enero de 2019 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en la reclamación NUM000 y acumuladas NUM001 a NUM002 sobre sanción dimanante de liquidaciones provisionales practicadas por el concepto de retenciones/ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo/profesional, ejercicios 2010, 2011 y 2012.

La regularización de la que deriva la sanción impuesta por la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), se sustenta en la consideración y alta censal de oficio como comunidad de bienes de la Orquesta Sintonía, de la que serían partícipes a partes iguales el actor y don Dimas, y a quienes por tal condición se les notificó la liquidación practicada a la Orquesta por las mentadas retenciones que fue consentida.

Debemos recordar que dicha actuación trae causa de las iniciadas contra el Grupo Lito (con marca comercial ESPECTÁCULOS LITO) y se sustenta, fundamentalmente, en la documentación obtenida por Inspección en virtud de la autorización judicial de entrada y registro de las oficinas de Arcos da Condesa, en Caldas de Reis. Entre tales documentos se encuentra información contable y extracontable relativos a dicha orquesta (costes, sueldos de los músicos, beneficios....) y supuestos partícipes.

Importa destacar que el informe de disconformidad reseña las peculiaridades que presenta el sector económico "industria de la música en las fiestas populares de Galicia" en el que se enmarca la actividad del Grupo Lito, determinantes de que se hayan ocultado una buena parte de las operaciones realizadas:

- a) La demanda de estos servicios se concentra fundamentalmente en Comisiones de Fiestas (alrededor de un 90%). Son agrupación de vecinos de la localidad que no se suelen constituir como empresas y acostumbran a no documentar sus operaciones que normalmente son en metálico.
- b) Las orquestas, aun presentando la autonomía funcional característica de su naturaleza artística, no adoptan personalidad jurídica ni revisten forma alguna de empresa para asumir las obligaciones legales derivadas de su actividad económica, de modo que la desarrollan al margen de cumplimientos tributarios materiales y formales, lo que también les impide adquirir la titularidad de sus factores productivos materiales. Cabe resaltar que la relación de las orquestas con el Grupo Lito se articula por dos vías: Una, a través de la plena propiedad (vinculación absoluta); y otra, mediante la participación de don Pedro Antonio en la orquesta (ya en un 50% o en un 33,33%). Mientras que en el primer supuesto las orquestas son meras agrupaciones de músicos contratados por el grupo Lito, en el segundo, existen verdaderas comunidades de bienes.
- c) La previsión legal de una relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos (regulada por Real Decreto 1435/1985 de 1 de agosto), se usa, generalmente, para dar cobertura a las obligaciones de Seguridad Social, ante la ausencia de personalidad jurídica y tributaria de las orquestas.
- d) Los músicos cobran sus remuneraciones en metálico, y sus pagadores no declaran las retenciones a las que estarían obligados.

DEL PODER JUDICIAL QUE

Ya para el caso analizado, la AEAT sustenta la regularización de la situación tributaria de la Orquesta Sintonía, en que aquella conforma una comunidad de bienes en los términos antes concretados. Considera que así resulta de la documentación obtenida en las oficinas de Arcos da Condesa: registros extracontables de caja, cuadros que reflejan cada actuación musical realizada, con detalle de gastos e inversiones que afectan a la Orquesta Sintonía, etc. La conclusión que se alcanza con tales documentos se corrobora con las manifestaciones de los distintos músicos integrantes de la Orquesta que afirman que cobraban mensualmente, que los pagos los realizaban los titulares de la Orquesta (el actor o el Sr. Dimas ) en efectivo o a través de su encargado don Fermín , que tanto el demandante como el Sr. Dimas eran los que tomaban las decisiones para contratar o despedir.

El presente recurso se funda en los siguiente motivos: a) la documentación en que se sustenta la regularización no es válida ya que se incauta por virtud de una autorización de entrada y registro en el domicilio fiscal de entidades del Grupo Lito, entre las que no se encuentra la Orquesta Sintonía. Así lo declaró (la nulidad de pleno derecho de la prueba documental obtenida en dicha actuación) una sentencia penal en el seno del PA 314/2017, confirmada por la Audiencia Provincial de Pontevedra; b) la Orquesta Sintonía no tiene la condición de contribuyente, por eso ni pudo contratar ni pagar a los músicos, ni está obligada a liquidar cuota alguna ni, por ende, puede ser sancionada; c) ausencia de culpabilidad al actuar amparada en una interpretación razonable de la norma y, en todo caso, por falta de ánimo defraudatorio y conciencia de que la actuación generaría perjuicio para la Hacienda Pública; d) se concurren las necesarias diferencias entre procedimiento inspector y sancionador; y, e) no cabe apreciar la infracción como grave o muy grave por razón de la "utilización de medios fraudulentos".

**SEGUNDO.-** Los dos primeros motivos se construyen sobre la nulidad de la prueba documental por no extenderse la autorización de entrada y registro citada anteriormente a la Orquesta Sintonía y, en todo caso, porque así fue declarada por la jurisdicción penal.

En efecto, tras recabar la AEAT datos reveladores de la existencia de un fraude fiscal en el sector de las orquestas solicita y obtiene la pertinente autorización de entrada y registro en la sede del Grupo Lito, en la que se identifica a las sociedades formalmente constituidas que lo integraban y de la que era partícipe mayoritario el Sr. Pedro Antonio . Dicha autorización no podía comprender entidades ocultas o sociedades irregulares, cuya existencia se descubre, precisamente, a partir del examen la documentación incautada, que permite cursar el alta de oficio de esas entidades en régimen de atribución de rentas que comienzan su existencia formalmente como tales a partir de dicho acto, por lo que no podrían figurar explícitamente en aquella autorización que afecta a todo el Grupo Lito, anterior al acuerdo de alta de oficio. Tal imposibilidad deriva del proceder del propio recurrente que oculta su participación en la Orquesta, no cursa el alta censal, no declara sus ingreso ni realiza retenciones...

Entendemos que no se puede hablar de una prueba irregularmente obtenida, ni apreciamos infracción alguna de derechos fundamentales. Como hemos declarado en reiteradas ocasiones, por ejemplo, en las sentencias recaídas en los recursos 15887/2018, 15583/2018 o 15128/18, entre otras, tal vulneracion: "... se articula sobre la nulidad de la prueba documental (hojas de cálculo Excel, contabilidad analítica, etc.) de la que se extraen las partidas imputables a la sociedad demandante, toda vez que por Sentencia de la Sección nº 2 de la Audiencia Provincial de Pontevedra, nº 31/2019, de fecha 5 de febrero de 2019, se desestima el recurso de apelación interpuesto por el Ministerio Fiscal y la AEAT contra la anterior Sentencia del Juzgado de lo Penal nº1 de Pontevedra, dictada en el PA 314/2017, de fecha 21 de febrero de 2018, que declaró la nulidad de la prueba documental obtenida mediante la entrada y registro de los funcionarios de la AEAT el día 27 de febrero de 2013 en los domicilios de varias personas jurídicas, así como la nulidad de las pruebas conexas, por vulneración de la cadena de custodia de la documentación obtenida, pues los funcionarios de la AEAT no adoptaron las medidas necesarias para decidir si todo el material intervenido era el mismo que el utilizado para elaborar el Informe de delito; porque parte del material intervenido no correspondía a las personas jurídicas investigadas, esto es, a las personas incluidas en la autorización judicial; y, por último, porque de acuerdo con el principio de conexión de antijuridicidad, todas las pruebas conexas a las obtenidas mediante dicho registro se deben declarar nulas, pues existía una relación causal entre ellas, no pudiendo haberse obtenido sin la principal declarada nula.

Como ya dijimos en anteriores sentencias, como la número 31/2019 no tiene la relevancia pretendida por la recurrente ya que no anula la autorización de entrada otorgada por el Juez de lo contencioso-administrativo, limitándose a destacar las irregularidades, desde la óptica penal, para fundamentar la absolución de los acusados, sin que estos pronunciamientos predeterminen el resultado de las inspecciones tributarias seguidas, ni tampoco, la sentencia contencioso-administrativa que en su día haya de dictarse.

Hemos dicho con reiteración en otras ocasiones que cuando la autorización de entrada y registro no se recurre por la empresa objeto de la misma, que consiente que alcance firmeza, los terceros no tienen legitimación para impugnar el acto al no ser los titulares del derecho del artículo 18 CE. Así dijimos, entre otras muchas, en las DEL PODER JUDICIAL CONTROL RODEING

sentencias dictadas en los recursos 15813/15, 15773/15, 15757/15, 15792/15, 15701/15, 15679/15, ( y ratificamos ahora): "Hablamos de una resolución judicial dictada en otro procedimiento - en realidad auxiliar de una actuación de otro procedimiento - que es firme al no formularse recurso de apelación ante el TSX Galicia ( artículo 80.1.d LJCA), sin que resulte posible, por tanto, entrar a evaluar en el actual procedimiento la legalidad de lo acordado por el Juez do contencioso de... El único titular del derecho del artículo 18.2 CE es... la única que podía entender vulnerada su intimidad domiciliaria por una resolución judicial potencialmente nula ( por falta de competencia territorial del juez de lo contencioso ....; los demás motivos no serían asumibles al no hablar de una diligencia de entrada y registro acordado por el juez de instrucción ). ....El recurrente sostiene que dado que el auto lo concedieron para actuaciones relativas al Imposto de sociedades, IVA y retenciones IRPF ... 2007 al 2010 de la Cooperativa la documentación que se encontró no puede ser utilizada contra terceros.

Cabe destacar que no estamos ante actuaciones penales y autos de entrada y registro dictados por el juez de instrucción sino ante la autorización del artículo 8.6 LJCA en el curso de unas actuaciones administrativas y reiteramos que los terceros -reseñados en facturación B- no son titulares del derecho del artículo 18.2 CE, por lo que no tenían por qué ser mencionados en el auto que autoriza la actuación de la Inspección en las oficinas de ..., por lo que tal auto no es el término de comparación válido para evaluar el uso que pudiera hacerse de la de la documentación. De ningún modo es de aplicación la STSJ Cataluña de 28.09.2006 que se cita, ya que anula las actuación por la nulidad previa del auto de entrada, ni tampoco las reiteradas referencias a sentencias penales y la diligencias de entrada/registro e intervención de comunicaciones autorizadas polo juez de instrucción que nada tienen que ver con el caso presente.

Retomando la cuestión, no se aprecia en qué medida la inspección pudo vulnerar los derechos del recurrente cuando, tras el examen de la documentación de... - art. 171 RD 1065/2007 - y determinar que existía una contabilidad B inicia nuevas actuaciones contra los vendedores y aporta el soporte documental correspondiente; inicio de actuaciones que cumplen con las exigencias del artículo 178 RD 1065/2007 por lo que no concurre el motivo de nulidad alegado.

Dentro de las facultades/obligaciones de la Inspección están la de obtener información con trascendencia tributaria y esto puede acontecer en actuaciones con autonomía propia (requerimientos de información - art. 55 RD 1065/2007 - que en el caso del artículo 57 no exigen la notificación al obligado tributario) o en el curso de una actuación inspectora contra un tercero, sin que ningún precepto exija la presencia del afectado (futuro), quien podrá defenderse de las actuaciones que puedan iniciarse contra él, aportando pruebas que puedan contradecir la documentación que incorpora la inspección, de lo que se deriva que rechacemos este motivo".

A lo anterior simplemente añadir que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, plasmada en la sentencia de 6 de abril de 2016, autoriza, en supuestos como el presente, a utilizar la documentación obtenida aunque no fuese la inicialmente indicada en el auto de entrada, sin que esto genere indefensión.

El auto de entrada del juez del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, se dirigía a la documentación relativa al Impuesto sobre Sociedades (2009 a 2012) e IVA (4°T 2009 a 4°T 2012) y para liquidar uno y otro es preciso contar con las facturas pertinentes y contabilidad: oficial/extraoficial. Hablamos, pues, de datos que afectan necesariamente a terceros que non pueden ser conocidos antes de acceder a tal documentación, resultando, por lo demás, lógico que la regularización de una de la empresas del Grupo Lito conlleve la de las demás, así como la de los clientes, agentes, miembros de las orquestras, ya que la relación comercial bilateral genera efectos tributarios para ambas partes; efectos que solo se pueden presumir antes de la solicitud de entrada".

La Orquesta Sintonía, como entidad en régimen de atribución de rentas, pudo en el procedimiento inspector aportar prueba en contra a la que se obtuvo por la AEAT y acreditar que esta no refleja la realidad, sin embargo, no lo hizo. Llegados a este punto, recordaremos lo dicho por esta Sala y sección el día 4 de mayo de 2020, en el recurso número 15302/2019, al resolver sobre la validez de las pruebas obtenidas en el sentido expuesto: "... A esto só podemos engadir que consonte a recente STXUE 266/2019 onde se suscitaba ó Tribunal a posible afectación ó dereito a un proceso equitativo polo feito, de que a administración tributaria, tivera en conta as conclusións e probas dun procedemento no que o administrado non foi parte, esta conclúe que: procede responder as cuestións prejudiciales expostas que a Directiva do IVE/IVE, o principio do respecto do dereito de defensa e o artigo 47 da Carta deben interpretarse no sentido de que non se opoñen, en principio, a unha normativa ou a unha práctica dun Estado membro en virtude das cales, ao verificar o dereito a dedución do IVE/IVE exercido por un suxeito pasivo, a Administración tributaria está vinculada polas apreciacións de feito e as cualificacións xurídicas que realizase en procedementos administrativos conexos incoados contra os provedores de devandito suxeito pasivo, nas que se basean as resolucións firmes que declaran a existencia dunha fraude do IVE/IVE cometido por eses provedores, sempre que, en primeiro lugar, tal normativa ou práctica non exima á Administración tributaria de informar ao suxeito pasivo acerca dos elementos de proba -incluídas as probas procedentes de procedementos administrativos conexos- sobre cuxa base se propón adoptar unha

DEL PODER JUDICIAL QUE

decisión, e o suxeito pasivo non se vexa así privado do dereito para impugnar eficazmente, no procedemento seguido contra el, tales apreciacións de feito e cualificacións xurídicas; que, en segundo lugar, o suxeito pasivo poida ter acceso durante este último procedemento a todos os elementos de proba obtidos nos mencionados procedementos administrativos conexos ou en calquera outro procedemento no que a Administración pretenda basear a súa resolución ou que poidan ser útiles para o exercicio do dereito de defensa, a menos que a restrición de tal acceso estea xustificada por obxectivos de interese xeral, e que, en terceiro lugar, o tribunal que coñece dun recurso contra a devandita resolución poida comprobar a legalidade da obtención e utilización de tales probas, así como as apreciacións efectuadas nas resolucións administrativas adoptadas en relación cos devanditos provedores, que son decisivas para a resolución do recurso".

Se impone pues la desestimación de los dos primeros motivos de impugnación.

**TERCERO.-** Sostiene el demandante que la Orquesta Sintonía era una agrupación de músicos sin personalidad jurídica, contratados por las Comisiones de Fiestas que, por tanto, eran las obligadas a practicar las retenciones, como organizadoras de las verbenas gallegas.

Sobre este extremo, también se ha pronunciado esta Sala en la sentencia de 24 de octubre de 2019 en el sentido de que:

"... as comunidades de bens empresarios caracterízanse, entre outras notas, porque adoitan establecer nos seus estatutos, un réxime de administración distinto ao contemplado polos artigos 397 e 398 do Código Civil que implica unha case-organización, ao encomendarse a dirección, representación e a xestión da actividade económica empresarial e/ou profesional prestación de servizos da comunidade de bens, a un ou varios xestores socios, participes, comuneiros... como representantesapoderados da entidade.

A posibilidade de que unha comunidade de bens desenvolva unha actividade empresarial está recoñecida e admitida pola Xurisprudencia, que, ás veces, polo seu parecido coas sociedades personalistas, utilizou o termino de " comunidade societaria". Así as Sentenzas do TS do 15 de outubro de 1940 e do 16 de marzo de 1961, aluden á semellanza entre a comunidade de bens e a sociedade e a do 21 de decembro de 1965 (RJ 1965, 5957) do mesmo TS, admitiu a posibilidade de que unha empresa sexa exercitada por unha comunidade de bens , indicando expresamente que "... a empresa mercantil veuse configurando ... tamén pola organización que, como elemento preponderante, tende a que co conxunto de bens materiais e dinamismo creador, desenvólvase unha actividade na esfera da produción económica, ou sexa, como un conxunto organizado dotado de vida propia e independente e diferenciada dos elementos singulares que a integran....así trazado o concepto de 'negocio' ou 'empresa mercantil' nada se opón a que poida ser obxecto dun condominio, tendo en conta que a teor do Art. 392 do Código Civil , existe a comunidade cando a propiedade dunha cousa ou de un dereito pertence pro indiviso a varias persoas...".

A comunidade de bens, como entidade separada dos seus comuneiros-participes, polo seu recoñecemento xurisprudencial e administrativo como empresa familiar con obxecto mercantil, pode desenvolver actividades económicas e/ou empresariais de prestación de servizos de asesoramento xurídico, laboral, fiscal, contable, de seguros...emitindo as facturas obrigatorias dos servizos realmente prestados a terceiros.

Ademais do recoñecemento das comunidades de bens polo ordenamento xurídico privado civil e mercantil, o Dereito público tributario tamén as recoñece como obrigados tributarios cun réxime específico de atribución de rendas. Así o establece o art. 35, punto 4 da Lei Xeral Tributaria (LXT).

"Terán a consideración de obrigados tributarios nas Leis en que así se estableza, as herdanzas yacentes, comunidades de bens e demais entidades que carentes de personalidade xurídica constitúan unha unidade económica ou un patrimonio separado susceptible de imposición". Por iso, como tamén sinalou a DXT resulta moi frecuente que se cre unha comunidade de bens para desenvolver unha actividade empresarial ou profesional.

Adóitanse chamar "comunidade de rendementos ", pois os comuneiros poñen en común ou toman posesión de bens ou dereitos para desenvolver unha actividade e repartir as ganancias. Así se cualifican como entidade en réxime de atribución de rendas, entre outras, os despachos colectivos de profesionais.

Para que exista entidade en réxime de atribución de rendas comunidade de bens é preciso que a actividade económica desenvolver como tal pola entidade, é dicir, todos os socios, participes ou comuneiros, deben asumir o risco do exercicio empresarial. Segundo a DXT, para aplicar o réxime de atribución de rendas, é preciso que a normativa reguladora da actividade económica e/ou profesional, permita o seu exercicio persoal colectivo como sucede na maioría dos casos. En todo caso, continúa sinalando a DXT, as cantidades percibidas polos comuneiros que realizan a xestión non son rendementos do traballo nin un gasto deducible para a comunidade de bens, senón que constitúen un adianto a conta da súa participación en beneficios, segundo as normas e pactos da comunidade de bens. Especificamente, ademais a DXT require "...que a actividade económica desenvolver como tal pola entidade, é dicir, que a ordenación por conta propia de medios de produción e (ou) de recursos

DEL PODER JUDICIAL TO THE PODE TO THE PODE

humanos coa finalidade de intervir na produción ou distribución de bens ou servizos - elementos definitorios dunha actividade económica- corresponda á entidade. Con iso quérese dicir que todos os socios deben asumir o risco do exercicio empresarial, isto é, que os efectos xurídicos e económicos da actividade recaian sobre todos eles." Así DGT (Consulta vinculante), resolución núm. 661/2005 de 21 abril (PROV 2005, 120621), DXT (Consulta vinculante), resolución núm. 623/2008 de 31 marzo (PROV 2008, 121125). Así, no caso dunha sociedade civil, en relación coa actividade de industria de panadería, DXT (Consulta vinculante) resolución núm 1250/2009, do 27 de maio (JT 2009, 1172). Ou no suposto da actividade de gandería desenvolta por varios irmáns, DXT (Consulta vinculante), resolución núm. 873/2010 de 30 abril (PROV 2010, 201277). Igualmente, con relación ao exercicio da actividade de clínica veterinaria desenvolta por persoas físicas mediante unha sociedade civil, CV 0950/17 de 17 abril (PROV 2017, 135969). O carácter de obrigados tributarios das comunidades de bens esténdese á responsabilidade tributaria, segundo o art. 42.1. b) da LXT17.

E en orde formal xeneral, á representación, segundo o artigo 45.3 da LXT, que sinala que son representantes tributarios da comunidade de bens, o participe que realmente exerza a dirección e xestión ou calquera dos partícipes. O que reitera o art. 105.1 Regulamento Xeral de Xestión Tributaria, ao indicar os partícipes ante quen debe entenderse as actuacións administrativa da comunidade de bens, cando di que: "desenvolvésense con quen teña a súa representación segundo o art. 45.3 LXT" e o mesmo art. 105.1 parágrafo terceiro , dispón que " o cumprimento das obrigacións relativas ao tributo que grave as rendas obtidas por estas entidades realizásese no curso dos procedementos de comprobación e investigación Inspección que poidan instruírse fronte a cada socio, herdeiro, comuneiro ou participe".

Os artigos 8 a 11 da Lei do Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas (LIRPF (RCL 2006, 2123)), sobre quen é contribuíntes do Imposto, en particular, o art. 8.3 ) sinala que:

"non teñen a consideración de contribuíntes polo Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas as sociedades civís, teñan ou non personalidade xurídica, as herdanzas yacentes, las comunidades de bienes y demais entidades a que se refire o artigo 35.4 LXT". E, engade que " As rendas obtidas a través das citadas entidades atribuiranse aos seus socios, herdeiros, comuneiros ou participes de acordo co réxime que se regula nos artigos 86 a 90 LIRPF....". De aí o mandato do Art. 86 da LIRPF, de que as rendas correspondentes ás comunidades de bens atribúense aos comuneiros ou participes, segundo a normas ou pactos estatutos aplicable en cada caso, e se non constan á Administración tributaria en forma fidedigna, atribuiranse a partes iguais. E como corolario, o Art. 87.1 da mesma Lei do Imposto, sinala que as comunidades de bens son entidades que tributan obrigados tributarios contribuíntes en réxime de atribución de rendas, e por iso, estas entidades. Art. 87.2 do LIS, non estarán suxeitas ao Imposto sobre Sociedades ( IS) sen que exista incompatibilidade entre o método de estimación de rendementos utilizado por una comunidade de bens e por algún dos seus comuneiros.

Sobre a cualificación da renda atribuída sinálase que as rendas das entidades en réxime de atribución de rendas atribuídas aos socios...comuneiros, terán para cada un deles, a natureza derivada da actividade ou fonte de onde procedan.

Logo recoñécese ex lege que as comunidades de bens poden exercer actividades económicas e/ou profesionais prestación de servizos e que os beneficios ou renda obtida cualifícanse, a efectos da súa tributación no IRPF, a través dos seus socios ou participes que exercen a actividade.

As comunidades de bens teñen a obrigación material de reter e ingresar a conta as rendas obtidas que abone aos seus socios, comuneiros ou participes...con independencia de que todos ou algúns sexa contribuínte por estas imposto persoas físicas do IRPF ou suxeitos pasivos do IS. O importe das retencións ou ingresos a conta dedúcense na imposición persoal do comuneiro ou participe. Respecto de obrigados tributarios por obrigacións formais, as entidades comunidades de bens que realizan actividades económicas empresariais e/ou profesionais, teñen que cumprir certas obrigacións e deberes: levar libros obrigatorios, reter, ingresar a conta... Neste sentido, o Art. 90 da LIRPF sinala as obrigacións formais que as comunidades de bens, en canto obrigados tributarios en réxime de atribución de rendas, teñen que cumprir: Declaración informativa sobre rendas atribuídas a presentar polo representante da comunidade de bens; notificar aos comuneiros o total da renda obtida e a parte atribuída a cada un deles, con especificación da súa cualificación ou fonte. Establecidas as bases teóricas compre determinar cal é o resultado de aplicalas ó caso de autos".

## Y añade lo siguiente:

" En principio, unha ORQUESTRA que funciona durante longo tempo, que actúa baixo un nome rexistrado, é algo mais que una expontánea e circunstancial reunión de músicos e supón una organización de medios materiais e humanos dirixidos ó mercado e que, loxicamente, conta cun representante ou xestor.

DEL PODER JUDICIAL CONTROL RODEING

A organización deste conxunto de medios materiais e humanos, en concreto, a participación dos membros humanos pode ser moi variable, xa que o orquestra (coma CB) pode sela suma dos compoñentes, ou pertencer a algún membro dela ou terceiros e selo músicos meros empregados".

Basta con conocer todos los medios que despliega la Orquesta en cada actuación (tráileres necesarios para el escenario, instrumentos, medios para desplazamiento de los músicos....) para descartar la idea de que cada uno de sus componentes contrate a título individual con la Comisión de Fiestas de cada lugar donde actúa. La Orquesta Sintonía conforma una verdadera comunidad de bienes que ha venido desarrollando una actividad económica y una prestación de servicios, pese a lo cual, ha omitido el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Las comisiones de fiestas organizan las verbenas populares gallegas pero no son estas las que contratan a cada uno de los músicos, sino que lo hacen a través de la persona que representa a la orquesta (el actor) y a quien le pagan. Este, posteriormente, cuando retribuye a las orquestas que constituyen una comunidad de bienes como el caso de la Orquesta Sintonía, que a su vez paga a sus componentes, por lo que es la comunidad de bienes la que debe practicar las retenciones.

En consecuencia, pese al esfuerzo argumental realizado en la demanda sobre la dinámica del Grupo, el motivo debe rechazarse.

**CUARTO.-** En cuanto a la sanción, la ausencia de culpabilidad se articula sobre la actuación amparada en una interpretación razonable de la norma y en que no existe ánimo defraudatorio ni conciencia de que la actuación desarrollada produciría un perjuicio a la AEAT.

La infracción que se imputó al actor es la tipificada como muy grave en el artículo 191.4 LGT, según el cual:

"La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos (...)".

Por su parte, el artículo 184.3 LGT dispone lo siguiente:

- " A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos:
- a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

Se consideran anomalías sustanciales: 1º El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria...".

La interpretación razonable de la norma viene a excluir la responsabilidad del autor respecto de aquellas actuaciones que aunque discrepantes con el criterio jurídico correcto, no cabe calificar de negligentes en cuanto obedecen a la complejidad de la norma aplicada o a la existencia de criterios interpretativos divergentes, ya sean administrativos o judiciales (en tal sentido, STSJ Andalucía de 29 enero de 2019, SAN de 7 de diciembre de 2016, SSTS 30 de abril de 2015, de 19 de diciembre de 2013...). Pero en el caso de autos la discrepancia interpretativa que se pretende hacer valer radica en la dinámica operativa del Grupo Lito y no en una concreta norma. Y sucede que respecto del planteamiento que se hace en la demanda (las empleadoras son las comisiones de fiestas, organizadoras de los eventos, la orquesta no es una comunidad de bienes....) ya se descartó en el anterior fundamento jurídico al que nos remitimos, al que simplemente cabe añadir que la situación irregular del sector es fruto del incumplimiento de obligaciones legales (laborales, fiscales...) por lo que resulta inadmisible invocarla para amparar tal inobservancia.

Por otro lado, destacaremos con carácter general que la posibilidad de imputar las infracciones a título de mera negligencia posibilita su sanción sin que concurra el ánimo de defraudar. No obstante, difícilmente puede mantenerse una falta de voluntariedad cuando se ocultan ingresos, se omiten declaraciones o no se practican las retenciones correspondientes a las retribuciones por trabajo abonadas por la entidad a sus músicos.

Igual suerte desestimatoria han de correr los dos últimos motivos de impugnación.

En puridad en la alegación sexta, no se denuncia la falta de separación de los procedimientos que concluyen con la liquidación y la sanción sino la insuficiente motivación de esta al nutrirse de los hechos que sustentan el acuerdo de liquidación. Pues bien, como no podía ser de otro modo, el acuerdo inicial recurrido expone minuciosamente los datos que determinan la concurrencia del elemento objetivo, motivando respecto del subjetivo la voluntariedad de la conducta en atención al control del grupo que ejerce el demandante, la cotitularidad de la Orquesta a cuyos músicos pagaba y demás funciones, incompatibles con el desconocimiento de que no se practicaban/ingresaban las pertinentes retenciones.

En la alegación séptima se postula la indebida apreciación de la utilización de medios fraudulentos derivados de la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad, que incide en la incorrecta calificación de la infracción. El acuerdo del TEAR en el fundamento de derecho sexto, si bien confirma la procedencia de sancionar, estima la reclamación en lo relativo a la calificación de la sanción, por falta de motivación de la

DEL PODER JUDICIAL CONTROL REPORT NO DEL PODER PODER JUDICIAL CONTROL REPORT NO DEL PODER PO

concreta graduación al limitarse aquella a la cita del artículo 184.3.a)1º LGT para apreciar la utilización de medios fraudulentos, sin mayor concreción. Concluye el TEAR, acogiendo pues la pretensión del actor en este punto, que la conducta ha de ser sancionada conforme al grado mínimo procedente.

En consecuencia, procede confirmar íntegramente el acuerdo impugnado.

**QUINTO.-** De conformidad con el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional las costas procesales han de imponerse a la parte demandantes en la cuantía máxima de hasta mil quinientos euros por honorarios de letrado.

## **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido:

- 1. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto don Pedro Antonio contra el acuerdo dictado el 24 de enero de 2019 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en la reclamación NUM000 y acumuladas NUM001 a NUM002 sobre sanción dimanante de liquidaciones provisionales practicadas por el concepto de retenciones/ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo/profesional, ejercicios 2010, 2011 y 2012.
- 2. Imponer al demandante las costas procesales en la cuantía máxima de hasta mil quinientos euros por honorarios de letrado.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así se acuerda y firma.