

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061541

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 13 de enero de 2016

Vocalía 2.^a

R.G. 4872/2012

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Cómputo del plazo. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier acción administrativa. Con conocimiento formal del obligado tributario. Efectos de la reanudación formal de las actuaciones tras el incumplimiento del plazo máximo de duración de las mismas. En el presente supuesto la propia Inspección reconoce que en la instrucción de procedimiento inspector ha transcurrido en exceso el plazo de doce meses establecido en el art. 150.1 de la Ley 58/2003 (LGT). En consecuencia, durante dicho plazo no se considera interrumpida la prescripción. No obstante lo cual, existen actuaciones posteriores a la referida fecha de superación del plazo de duración máxima de las actuaciones realizadas con conocimiento formal del contribuyente, en las que precisamente la Inspección reconoce la superación de dicho plazo de duración máxima y continúa con las actuaciones respecto del ejercicio no prescrito: 2004. Y al hilo de lo anterior hay que señalar que reiteradamente ha señalado el Tribunal Supremo -véase STS, de 18 de diciembre de 2013, recurso n.º 4532/2011 (NFJ053198)- que dicha «reanudación formal» de las actuaciones interrumpe la prescripción. Y resultando ya de aplicación directamente el art. 150 de la Ley 58/2003 (LGT) a la vista de la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras del caso enjuiciado se reitera en el sentido de considerar que, una vez superado el plazo máximo de duración de las actuaciones, la reanudación formal de las mismas debidamente notificada al contribuyente interrumpe la prescripción.

Dicho lo anterior, una vez superado el plazo máximo de duración del procedimiento inspector basta con la «realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo» para que deba entenderse interrumpida de nuevo la prescripción, actuaciones que, obviamente, han de tener un contenido bastante para interrumpir la prescripción. Y si bien en resoluciones anteriores se ha mantenido el criterio de que la simple comunicación al interesado de la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones y la continuación de las mismas respecto de los conceptos tributarios y ejercicios no prescritos no tenían, por sí solas, contenido bastante para interrumpir la prescripción, a la vista de las sentencias del Tribunal Supremo el Tribunal Central no puede sino modificar su criterio al respecto y considerar que dicha actuación, en un contexto de superación de plazo de duración máxima del procedimiento, sí que ha de entenderse que tiene contenido bastante como para interrumpir la prescripción no pudiendo calificarse la misma como de diligencia o comunicación «argucia».

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7, 13, 16, 66, 67, 68, 107, 108, 150, 212, 229, 230, 241 y 243.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 35, 36, 37 y 61.

RD 391/1996 (RPREA), art. 123.

Ley 1/1998 (LDGC), art. 29.

Código Civil, arts. 1.261, 1.274, 1.276 y 1.277.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto el recurso de alzada interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA** de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, nº 37, 28020-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de fecha 16-02-2012 recaída en las reclamaciones nº 08/07776/2010 y 08/07777/2010 acumuladas, interpuestas por la entidad **S...SL.**, con CIF: ..., relativas a los Acuerdos de liquidación e imposición de sanción por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 01-07-2010 el Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 derivado del acta de disconformidad número: **A02-...** incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **S...SL.**, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario con fecha 05-07-2010 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 13-02-2008.

Los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa, fueron los siguientes:

CUOTA	INTERÉS	DEUDA
122.521,48 €	18.113,04 €	140.634,52 €

En cuanto a la actividad efectiva desarrollada por la entidad **S...SL.**, constituida el 24-10-1997, la misma se encontraba clasificada en el epígrafe 315“CONSTRUCCIÓN DE DEPÓSITOS Y CALDERERÍA” del IAE.

Segundo.

Apreciada la comisión de una infracción tributaria del artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose al obligado tributario Acuerdo de imposición de sanción el 27-04-2010 imponiéndose sanción muy grave al 125%.

Tercero.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Administración fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

- La sociedad se constituyó el 24-10-1997 siendo los socios fundadores **D. S...** y **Doña G...**, suscribiendo ambos íntegramente las participaciones sociales mediante aportaciones en metálico y nombrando administrador único a **D. S....**

- Además de estas actuaciones inspectoras, por la Inspección se procedió a la regularización de la situación tributaria de **D. S...** por el IVA y el IRPF de los ejercicios 2003 y 2004, y de **S...SL.** por el IVA de los periodos incluidos en los ejercicios 2002, 2003 y 2004. Con respecto de esta última regularización fueron presentadas por **S...SL.** sendas reclamaciones económico administrativas nº 08/01811/2008 y 08/01810/2008 contra el acto de liquidación y contra la sanción.

-En la cuenta del Libro Mayor 6070000 “*Trabajos realizados por otras empresas*” del ejercicio 2004 constan las siguientes facturas emitidas por **D. S...**, que fueron deducidas por el obligado tributario en concepto de “consumos de explotación” en la cuenta de Pérdidas y Ganancias del Impuesto sobre Sociedades de 2004:

N.º FACTURA	FECHA	BASE IMPONIBLE	IVA	TOTAL
66	31/08/2004	112.068,96	17.931,03	129.999,99
67	30/06/2004	112.000,00	17.920,00	129.920,00
68	31/07/2004	50.000,00	8.000,00	58.000,00
69	31/08/2004	27.000,00	4.320,00	31.320,00
79	30/09/2004	35.000,00	5.600,00	40.600,00
	30/09/2004	112.931,03	18.068,96	130.999,99
		448.999,99	71.839,99	520.839,98

- La Inspección puso de manifiesto una serie de indicios a efectos de evidenciar que **S...SL.** y **D. S...** formaban parte de la misma estructura empresarial única. Tales indicios fueron los siguientes:

- Tanto **S...SL.** como **D. S...** realizaban la misma actividad y en el mismo local comercial.
- S...SL.** era el único receptor de las facturas que emitía **D. S....**
- D. S...** no presentó en el ejercicio comprobado el modelo 347 de declaración de ingresos y gastos.
- D. S...** tuvo trabajadores asalariados ininterrumpidamente desde el día 01-01-2003 hasta el 31-12-2004, mientras que la facturación emitida se interrumpió en septiembre de 2003 y en septiembre de 2004, cuando el volumen de facturación llegó al límite de la estimación objetiva por módulos en IRPF y régimen simplificado del IVA (482.856,34 € hasta septiembre de 2003 y 448.999,03 € hasta septiembre de 2004) de lo que dedujo la Inspección que los empleados trabajaban efectivamente para **S...SL.**

e) El flujo monetario de la sociedad al administrador no coincidía ni en fecha ni en cantidad con las facturas emitidas.

f) No existía correlación entre las compras efectuadas por **D. S...** en los ejercicios de referencia y las magnitudes facturadas, de lo que la Inspección dedujo que los materiales los adquiría la sociedad.

La Inspección entendió que la operativa creada por la entidad comprobada y por **D. S...** constituía una mera simulación prevista en el artículo 16 de la LGT, con la única finalidad de obtener un importante ahorro fiscal al tributar la persona física en el régimen de estimación objetiva del IRPF y simplificado de IVA.

La Inspección consideró probada la existencia de simulación por medio de presunciones porque entre el hecho demostrado y el que se trataba de deducir existía, a su juicio, un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, ya que concurrían los tres requisitos siguientes: seriedad, precisión y concordancia.

En consecuencia la Inspección procedió a la integración de los datos relativos a la persona física conjuntamente con los de la sociedad gravando la actividad económica única en su conjunto al ser dicha unidad el hecho imponible efectivamente realizado. La forma jurídica utilizada era **S...SL**, pues era la sociedad la que disponía de medios suficientes para prestar los servicios facturados simulando la persona física una aparente actividad, consistiendo el fin último perseguido por el obligado tributario en imputar a la sociedad el mayor volumen de gasto posible trasladando los ingresos a la persona física, con lo que se conseguía una tributación en estimación directa en la sociedad muy baja al tiempo que resultaba muy beneficiosa para la persona física al ser de aplicación el régimen simplificado de IVA y de estimación objetiva del IRPF.

Cuarto.

Disconforme el interesado con los Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción interpuso contra los mismos ante el TEAR de Cataluña las reclamaciones económico administrativas nº 08/07776/2010 y 08/07777/2010 acumuladas.

Quinto.

Con fecha 16-02-2012, notificado al interesado el 08-03-2012 y al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria el 09-03-2012, dictó el TEAR resolución disponiendo lo siguiente:

“4.- Sentado lo anterior, procede entrar a analizar la cuestión de fondo, que no es otra que determinar si se ha producido como afirma la Inspección un supuesto de simulación.....

*5.- (...) Así, en el presente caso la Inspección llega a la conclusión de que existe una simulación (...), en base a unos hechos que no son sino meras sospechas, rumores o conjeturas, como son: que ambos contribuyentes ejercen la misma actividad en el mismo local, que **S...**, **S.L.** es el único cliente de **D. S...**, que éste último no declaró en el modelo 347 a **S...**, **S.L.** como cliente, o que el flujo monetario de la sociedad con el administrador no coincide ni en fecha ni en cantidad con las facturas emitidas.*

*Además hay otros dos indicios, como son que no existe correlación entre las compras efectuadas por **D. S...** y las magnitudes facturadas y que **D. S...** deja de facturar a la sociedad en septiembre de 2003 y en septiembre de 2004, cuando el volumen de la facturación llega al límite para figurar en el régimen simplificado del IVA, de los cuales deduce la Inspección que la actividad no se realiza por él, sino por la sociedad, que pasamos a analizar.*

(...)

En definitiva y con arreglo con lo que se acaba de exponer, a juicio de este Tribunal, la simulación (...) determinada por la Inspección no puede considerarse suficientemente probada.

En consecuencia debe anularse el acuerdo de liquidación impugnado.

1.- Anulada la liquidación practicada, no procede sino anular igualmente el procedimiento sancionador que deriva de aquélla, por inexistencia del elemento objetivo de la infracción tributaria.

En su virtud,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, reunido en sala y fallando en primera instancia, acuerda estimar las presentes reclamaciones anulando los acuerdos impugnados.”

Sexto.

Disconforme el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT con la anterior resolución, interpuso con fecha 03-04-2012 ante este TEAC el recurso de alzada nº 4872/12 que aquí nos ocupa. Han sido incorporados al expediente los antecedentes remitidos por el órgano de gestión cuya puesta de manifiesto se notificó al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT con fecha 07-05-2012, quien presentó ante este Tribunal escrito de alegaciones con fecha 28-05-2012 solicitando la anulación de la citada resolución planteando la cuestión siguiente:

- Existencia de simulación negocial al formar parte **S...SL.** y **D. S...** de una estructura empresarial única.

Séptimo.

Con fecha 12-06-2012 se notificó a la entidad la interposición del anterior recurso de alzada por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

Disconforme la entidad con el recurso interpuesto, presentó ante este Tribunal escrito de alegaciones con fecha 11-07-2012 disponiendo lo siguiente:

Primera.- Inadmisibilidad del recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria al haberse formulado el mismo extemporáneamente.

Segunda.- La admisión del citado recurso de alzada supondría un fraude procesal por parte de la AEAT.

Tercera.- El derecho de la AEAT a practicar liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 se encuentra prescrito.

Cuarta.- La argumentación del Director del Departamento es completamente novedosa, generando indefensión en el interesado.

Quinta.- El TEAR ha resuelto con arreglo a los elementos fácticos presentes en el expediente sin que del recurso de alzada interpuesto resulte ningún elemento nuevo relevante para adoptar una solución contraria a la alcanzada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las recogidas en los apartados SEXTO y SÉPTIMO del expositivo de los antecedentes de hecho.

Segundo.

De acuerdo con lo anterior pasaremos en primer lugar a analizar la cuestión relativa a la extemporaneidad o no del recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, habiendo manifestado al respecto la entidad S...SL. en el escrito de alegaciones interpuesto ante este TEAC lo siguiente:

“Según hemos expuesto en los Hechos, la Resolución TEAR recurrida se dictó el 16 de febrero de 2012, notificándose a esta parte el 16 de marzo siguiente y a la Administración demandada el 9 de marzo.

Según reconoce el Director de Departamento en su recurso de alzada, interpuso el mismo el día 3 de abril de 2012, si bien, no es hasta el 28 de mayo de 2012 cuando formula alegaciones.

De conformidad con la legislación vigente, entendemos que el recurso de alzada interpuesto debe declararse inadmisibles por extemporáneo, dado que la LGT de 2003 obliga a interponer el recurso incluyendo en el propio escrito las alegaciones que el recurrente estime oportunas, en el plazo de un mes desde la notificación de la Resolución impugnada.”

Dispone el artículo 241.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) en cuanto al plazo de interposición del recurso de alzada, lo siguiente:

“Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las

*Ciudades con Estatuto de Autonomía podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el **plazo de un mes** contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones.”*

Pues bien, consta en el presente caso la notificación de la resolución del TEAR al Registro General de Documentos de la AEAT el **09-03-2012** (RGE/00894445/2012, página 4 del expediente) y la interposición del recurso de alzada por el Director de Inspección el **03-04-2012** (página 3 del expediente), por lo que no cabe duda, en contra de lo alegado por el contribuyente, acerca de la temporaneidad del referido recurso.

Por otro lado, en cuanto a la presentación del recurso de alzada por el Director sin acompañar al mismo las alegaciones, el apartado 2 del artículo 243 de la LGT dispone:

“Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.”

Y el artículo 61.2 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RD 520/2005 - RRVA) señala:

“El recurso de alzada ordinario se dirigirá al tribunal que hubiese dictado la resolución recurrida, que, en el plazo de un mes, lo remitirá junto con el expediente de aplicación de los tributos y el de la reclamación al Tribunal Económico-administrativo Central.

*Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el tribunal económico-administrativo regional o local le pondrá de manifiesto los expedientes a los que se refiere el párrafo anterior para que pueda **formular alegaciones** en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación, y a continuación dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que en el plazo de otro mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-administrativo Central.”*

Pues bien, vista la normativa expuesta únicamente cabrá señalar que la respuesta a las alegaciones del interesado que aquí nos ocupan encuentran plena respuesta en la STS de 11-06-2012 (rec. nº. 2763/2010) en cuyo FJ Tercero podemos leer:

“Tercero.

El recurso de casación se funda en dos motivos, acogidos al artículo 88.1.d) de la LJC. En el primero se denuncia la infracción del artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo -Sentencias de 12 y 23 de diciembre de 2009 (recursos de casación nºs 7204/2005 y 141/2005 , respectivamente), al no advertir la Sala de instancia la extemporaneidad del recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT contra la resolución del TEARC de 3 de octubre de 2006.

Esta pretendida extemporaneidad se fundamenta en que habiendo dictado el TEARC la Resolución el 3 de octubre de 2006, la interposición del recurso de alzada se produjo el 29 de diciembre de 2006, formulándose alegaciones a través de escrito presentado el 23 de marzo de 2007, careciendo el escrito de interposición del requisito legal de contener los fundamentos en que se apoya, razón por la que el recurso debió ser inadmitido.

Crítica, por tanto, la postura mantenida por la Sala de instancia al resolver sobre la base de la interpretación conjunta de los artículos 241 de la LGT 2003 y 61 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT 2003, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA, en lo sucesivo), que la exigencia de la interposición con alegaciones solo rige cuando el recurrente en alzada haya comparecido en la reclamación en primera instancia, circunstancia que no concurre en el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

El examen del motivo exige que exponamos en primer término el precepto que se considera conculcado. Así, el artículo 241 de la LGT 2003 regula el recurso de alzada ordinario en el procedimiento económico-administrativo en los siguientes términos:

“(…)”

El desarrollo reglamentario de esta previsión legal la encontramos en el artículo 61.2 del RGRVA, que nos dice:

"(...)"

Dato relevante a tener en cuenta antes de pronunciarnos es que nos encontramos ante la plena vigencia en el caso que nos ocupa de la LGT 2003 y del RGRVA de 2005, advertencia que se efectúa a fin de depurar la jurisprudencia de esta Sala que se considerada infringida por la de instancia, pues las Sentencias que en este sentido se invocan -12 de noviembre y 23 de diciembre de 2009 -, no pueden ser tenidas en consideración para apreciar la infracción aducida por cuanto vienen a resolver asuntos que se regían por la normativa anterior a 2003, conclusión que en modo alguno se ve afectada por lo manifestado por el recurrente de considerarlas aplicables al supuesto que aquí nos ocupa al sostener, eso sí de manera errónea, que el citado artículo 241 de la nueva LGT 2003 tampoco contempla, al igual que ocurría en la normativa anterior contemplada en este caso en el artículo 123 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones.

Y es que como pusimos de manifiesto en la Sentencia de 6 de marzo de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 316/04) "ni el Real Decreto 1999/1981 ni el Real Decreto 391/1996 preveían un procedimiento de interposición del recurso de alzada ordinario distinto según que el recurrente fuera el propio reclamante o alguno de los órganos directivos legitimados para su interposición, sino un único procedimiento consistente en la formulación de alegaciones en el mismo escrito de interposición sin admitir posteriormente documento alguno, lo que convierte el anuncio previo en una pretensión vacía de contenido, como decíamos en la sentencia de 18 de septiembre de 2001, impidiendo así tener por planteado el recurso".

La sentencia citada nos apunta también, en lo que aquí nos interesa, el alcance de la nueva LGT 2003 y su normativa de desarrollo, al declarar que "...la Ley 58/2003 y su RGRVA de 13 de mayo de 2005 han introducido un cambio en la normativa reglamentaria anterior (Real Decreto 1999/1981 y Real Decreto 391/1996) al imponer el procedimiento de interposición con alegaciones sólo cuando el recurrente haya comparecido en la reclamación en primera instancia. Cuando el recurrente en alzada no hubiera comparecido en la reclamación, el procedimiento en alzada se desdobra en dos fases: simple anuncio y posterior formulación de alegaciones, tal como desarrolla el art. 61 del RGRVA".

Posteriormente, también en nuestra Sentencia de 11 de mayo de 2011 (recurso de casación nº 1507/2007), se ha puesto de manifiesto la incidencia del cambio de regulación en la materia, al señalar que:

"el trámite de alegaciones por el órgano legitimado para el recurso después del anuncio en plazo, sin fundamentación, ha sido considerado por la Sala, en la regulación anterior a la Ley de 2003, como improcedente, por la necesidad de delimitar en el escrito de interposición, las cuestiones a resolver (sentencias, entre otras, de 30 de enero de 2008 (casación para la unificación de doctrina 92/03) y 6 de marzo de 2008 (casación 316/04))."

Una vez que hemos determinado que con arreglo a la nueva normativa se habilita el desdoblamiento en dos actos cronológicamente separados del recurso de alzada -interposición y alegaciones-, debemos examinar si en el caso que enjuiciamos concurre la circunstancia que ha de constar para facultar tal división y que se concreta en que el recurrente en alzada no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia.

Como hemos visto, la parte recurrente, en contra de lo sostenido por la Sala de instancia, considera que el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT recurrente en alzada si se encontraba personado en el procedimiento suscitado ante el TEARC al considerar que, por definición, la Administración es parte siempre en uno de naturaleza administrativa, como lo es la vía económico-administrativa, precisando el alcance que cabe dar a las referencias contempladas en la LGT y el RGRVA, al entender que con la posibilidad de comparecer en un procedimiento en el que con carácter previo no se ha comparecido, se está apuntando a posibles interesados afectados por la resolución, por ejemplo, terceras personas que tengan un interés directo en lo acordado o Administraciones titulares de tributos cedidos que con anterioridad no hubieran tenido acceso al expediente por no haber sido parte del procedimiento económico-administrativo, no en la AEAT, al entender que ha tenido pleno conocimiento del expediente tanto por haberlo generado como por haber remitido copia del mismo al órgano económico-administrativo.

No compartimos las tesis sostenidas por la parte recurrente, considerando, por el contrario, acertados en este extremo los razonamientos esgrimidos por la Sala de instancia. Y es que la personación en un determinado proceso o procedimiento se ha de entender desde un punto de vista explícito, al definirse como el acto de comparecer formalmente como parte en un juicio -en este caso en un procedimiento administrativo de revisión- no pudiendo inferirse dicha personación con alusiones implícitas a circunstancias tales como la personalidad jurídica única con la que actúa la Administración o por que ha tenido la misma conocimiento pleno del expediente administrativo objeto del procedimiento de revisión, pues es lo cierto que no consta en el expediente de la reclamación que el Director del Departamento de Inspección estuviera personado en aquél tramitado ante el

TEARC, lo que por otra parte le esta vedado por mor del artículo 232 de la LGT 2003, que atribuye únicamente legitimación para personarse en la primera instancia del procedimiento económico-administrativo a los obligados tributarios, a los sujetos infractores así como a cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resultasen afectados por el acto o actuación tributaria.

En consecuencia, de acuerdo con lo previsto en los artículos 241.2 LGT 2003 y 61.2 del RGRVA, se ha de considerar que el órgano administrativo recurrente en alzada obró de manera correcta, tanto al interponer el recurso en el plazo de un mes a contar desde la notificación de la Resolución del TEARC -fecha de notificación 30 de noviembre de 2006, fecha de la interposición de la alzada 29 de diciembre de 2006- como al formular con fecha 22 de marzo de 2007 alegaciones, en el plazo de un mes a contar desde la fecha de notificación el 26 de febrero de 2007 de la puesta de manifiesto del expediente, no pudiendo, por tanto, apreciarse la extemporaneidad invocada en este primer motivo.”

En el mismo sentido ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de 16-06-2012 (rec. nº. 1934/2010) y de 21-10-2013 (rec. nº. 2898/2012 en Unificación de Doctrina).

Respecto al plazo para presentar alegaciones, dispone el artículo 61.2 del RRVA anteriormente transcrito que el plazo de alegaciones a conceder a quien no estuvo personado en la primera instancia es de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación de la puesta de manifiesto del expediente y, en el caso que nos ocupa, la referida notificación tuvo lugar el 07-05-2012 (RGE/01611926/2012, página 8 del expediente), fecha que reconoce el propio Director en su escrito de alegaciones, en tanto que las alegaciones se presentaron el 28-05-2012 (página 9 del expediente) por lo que es claro que las referidas alegaciones se presentaron en el plazo del mes reglamentariamente previsto al efecto.

De acuerdo con lo anterior, habiendo cumplido el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT con los plazos legalmente previstos tanto en la interposición del recurso de alzada como en la presentación de su escrito de alegaciones, no podemos sino desestimar las pretensiones de S...SL. al respecto, habiéndose pronunciado en este mismo sentido este Tribunal, en reciente resolución de 05-03-2015 (RG 2463/12).

Tercero.

Alega en segundo lugar el obligado tributario que la admisión del citado recurso de alzada supondría un fraude procesal por parte de la AEAT, manifestando al respecto lo siguiente:

*“En nuestro caso, a la vista de que **la deuda tributaria liquidada no supera la cuantía establecida para el recurso de alzada** (por ser inferior a 150.000 €), resulta evidente la **improcedencia del recurso instado**, dado que, de conformidad con el artículo 212.1 de la LGT, **la cuantía de la sanción no debe comunicar la posibilidad de recurso a la liquidación**, y sin que a ello pueda obstar que la Resolución del TEAR se haya dictado en primera instancia, dado que el TEAC es competente para revisar la fijación de las cuantías por parte de los Tribunales de instancia, si éstas fueron determinadas erróneamente*

*En este punto, queremos resaltar el hecho de que **en su recurso de alzada el Director del Departamento no ha efectuado alegación alguna con relación al pronunciamiento del TEAR respecto de la sanción.***

Así, aun cuando al inicio de su escrito la AEAT invoca formalmente la impugnación del acto sancionador, cuya cuantía supera los 150.000 €, con la evidente intención de abrir la vía de la alzada ordinaria, con posterioridad limita sus alegaciones exclusivamente a la liquidación, que, es preciso resaltar una vez más, carece por sí misma de cuantía para acceder a la alzada.

*...En consecuencia, entendemos que al estar huérfano el recurso de alzada de cualquier tipo de alegación con relación a la anulación de la sanción por parte del TEAR, y haber declinado la AEAT el ejercicio de su derecho a oponerse a la Resolución en este punto, queda de relieve que la actitud del recurrente encierra una argucia procesal, de carácter fraudulento, tendente a volver sobre extremos excluidos por naturaleza de semejante recurso, **artimaña jurídica que no debe ser admitida por el Tribunal** a que esta parte tiene el honor de dirigirse.”*

Dispone el artículo 212.1 de la LGT lo siguiente:

“1. El acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente. En el supuesto de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda.”

Por su parte artículo 229 de la LGT, señala que:

“1. El Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá:

...

c) En segunda instancia, de los recursos de alzada ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y, en su caso, como consecuencia de la labor unificadora de criterio que corresponde al Estado, contra las resoluciones dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.”

Indicando el artículo 230 de la LGT respecto a la acumulación lo siguiente:

1. Las reclamaciones económico-administrativas se acumularán a efectos de su tramitación y resolución en los siguientes casos:

(...)

c) *La interpuesta contra una sanción si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que derive.*

(...)

3. La acumulación determinará, en su caso, la competencia del Tribunal Económico-Administrativo Central para resolver la reclamación o el recurso de alzada ordinario por razón de la cuantía. Se considerará como cuantía la que corresponda a la reclamación que la tuviese más elevada.

Asimismo es preciso traer a colación los siguientes artículos recogidos en el RRVA:

Artículo 35. Cuantía de la reclamación:

“1. La cuantía de la reclamación será el importe del componente o de la suma de los componentes de la deuda tributaria a que se refiere el artículo 58 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean objeto de impugnación, o, en su caso, la cuantía del acto o actuación de otra naturaleza objeto de la reclamación. Si lo impugnado fuese una base imponible o un acto de valoración y no se hubiese practicado la correspondiente liquidación, la cuantía de la reclamación será el importe de aquellos.

(...)

5. En los casos de acumulación previstos en el artículo 230 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la cuantía de la reclamación será la que corresponda a la de mayor cuantía de las acumuladas, determinada según las reglas de los apartados anteriores. A estos efectos, la acumulación atenderá al ámbito territorial de cada tribunal económico-administrativo regional o local o sala desconcentrada.”

Artículo 36. Cuantía necesaria para el recurso de alzada ordinario:

“De acuerdo con el artículo 229 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, sobre las competencias de los tribunales económico-administrativos, podrá interponerse recurso de alzada ordinario cuando la cuantía de la reclamación, calculada conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, supere 150.000 euros, o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones. Si el acto o actuación fuese de cuantía indeterminada, podrá interponerse recurso de alzada ordinario en todo caso.”

Artículo 37. Acumulación:

“1. El tribunal, en cualquier momento previo a la terminación, de oficio o a solicitud del interesado, acordará la acumulación o la desacumulación, sin que en ningún caso se retrotraigan las actuaciones ya producidas o iniciadas en la fecha del acuerdo o de la solicitud.

Pues bien, en el caso que nos ocupa las reclamaciones económico administrativas nº 08/07776/2010 (interpuesta ante el Acuerdo de liquidación cuya cuantía ascendía a 140.634,52 €) y nº 08/07777/2010 (interpuesta

ante el Acuerdo sancionador cuya cuantía ascendía a 153.151,85 €) fueron acumuladas por la Secretaría del TEAR (al darse el supuesto de acumulación del artículo 230.1.c de la LGT anteriormente transcrito) para su resolución conjunta mediante Acuerdo no recurrible de fecha 28-12-2010, de manera que, siendo la cuantía de la reclamación la que corresponda a la de mayor cuantía de las acumuladas, en nuestro caso 153.151,85 €, procederá la interposición del recurso de alzada, toda vez que dicho importe es superior a los 150.000,00 € previstos en el artículo 36 del RRVA arriba transcrito, determinando la acumulación la competencia del Tribunal Económico-Administrativo Central para resolver el recurso de alzada ordinario por razón de la cuantía, debiéndose desestimar por tanto las pretensiones del interesado en este punto.

Cuarto.

Alega asimismo el interesado que en su recurso el Director no ha efectuado alegación alguna con relación al pronunciamiento del TEAR respecto a la sanción, si bien, no obstante lo anterior, dispuso el Director en el escrito de interposición de alegaciones presentado ante este Tribunal lo siguiente:

“En fecha 3 de abril de 2012, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al amparo del artículo 241.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, interpuso recurso ordinario de alzada contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 16 de febrero de 2012, recaída en la reclamación número 08/07776/2010 y 08/07777/2010 acumuladas, reclamante D. S... en representación de “S..., S.L.”, relativas a Acuerdos de liquidación e imposición de sanción por el concepto Impuesto sobre Sociedades 2004, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña, cuantía 153.151,86 Euros, la mayor.

...De acuerdo con lo expuesto, este Centro Directivo solicita del Tribunal Económico-Administrativo Central que se anule la resolución del TEAR de Cataluña que es objeto de la presente alzada, y en consecuencia, se confirmen los actos de liquidación e imposición de sanción dictados por el Inspector-Jefe.”

Por su parte, señaló el TEAR respecto de la sanción en la resolución dictada al efecto, únicamente lo siguiente:

“6.- Anulada la liquidación practicada, no procede sino anular igualmente el procedimiento sancionador que deriva de aquélla, por inexistencia del elemento objetivo de la infracción tributaria.”

Disponiendo el Acuerdo sancionador lo siguiente:

“En el presente caso se aprecia el necesario elemento subjetivo, en cuanto que el obligado tributario como empresario que opera en el tráfico mercantil debe conocer sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública. En este sentido, la Inspección ha probado, en base a una serie de hechos y fundamentos descritos en la liquidación correspondiente, que el obligado tributario pretende hacer aparecer como conforme a la realidad una pretensión siendo ésta inexistente, esto es, la existencia de dos actividades económicas, una desarrollada por S..., S.L. y otra desarrollada por su administrador D. ... y, mediante esta apariencia, se imputan gastos al obligado tributario, mientras que los ingresos que tienen como origen aquéllos se imputan al administrador y siempre hasta el límite del volumen de facturación previsto legalmente para la aplicación del método de estimación objetiva de IRPF y del régimen simplificado de IVA, con la finalidad de eludir, mediante una minoración de la deuda tributaria, el pago de la cuota resultante de una correcta autoliquidación del impuesto. Es decir, la entidad S..., S.L. pretende deducir unos gastos correspondientes a servicios supuestamente recibidos de D. S... cuando la realidad es otra bien distinta, la existencia de una única unidad de producción, por lo que esas operaciones son realizadas realmente por la entidad obligada.

Por los motivos expuestos, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, es decir, había un conocimiento plenamente certero del carácter instrumental de la persona física interpuesta, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Por otro lado, no se aprecia ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en los apartados segundo y tercero del artículo 179 de la Ley 58/2003.

La concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria justifica la imposición de sanción.”

De acuerdo con lo anterior, derivando la sanción impuesta al contribuyente de la apreciación por parte de la Inspección de la existencia de simulación negocial, motivo que asimismo dio origen a la liquidación practicada, habiendo estimado el TEAR ambas reclamaciones (la sanción como consecuencia directa de la estimación de la

liquidación) y habiendo interpuesto el Director el recurso de alzada que nos ocupa frente a la resolución dictada, no podemos sino desestimar las pretensiones del interesado también en este punto, englobando el escrito de alegaciones presentado por el Director ante este Tribunal, referido a la existencia de simulación, tanto al Acuerdo de liquidación como al de imposición de sanción.

Quinto.

Se refiere la tercera alegación planteada por la entidad a la prescripción del derecho de la AEAT a practicar liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, cuestión ésta que ya fue analizada y desestimada por el TEAR en la resolución que nos ocupa (FJ 3º), resolución que no ha sido recurrida por el contribuyente.

De acuerdo con lo anterior, pasaremos a continuación a indicar que el artículo 150 de la LGT, referido al *“Plazo de las actuaciones inspectoras”* dispone por lo que aquí interesa:

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

Por otro lado, el artículo 66 de la LGT dispone que

“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

El artículo 67.1 (red. Original) de la misma ley dispone que:

El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

Y el artículo 68.1.a) (red. Original) de la misma Ley dispone que:

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria

Pues bien, en el presente supuesto la propia Inspección reconoce que en la instrucción de procedimiento inspector ha transcurrido en exceso el plazo de doce meses establecido en el art. 150.1 de la LGT. Más detalladamente en el Acuerdo de Liquidación se refleja que el inicio de las actuaciones de comprobación se notificaron el día 13-02-2008, por lo que el plazo de los doce meses se cumple el día 13-02-2009[1], plazo al que se le añade una dilación imputable al contribuyente de 50 días, por lo que la fecha límite para el plazo de doce meses teniendo en cuenta la misma se fija en el referido Acuerdo el día 04-04-2009. En consecuencia, según dispone el art. 150.1 de la LGT antes citado, durante dicho plazo no se considera interrumpida la prescripción.

No obstante lo cual existen actuaciones posteriores a la referida fecha de superación del plazo de duración máxima de las actuaciones realizadas con conocimiento formal del contribuyente, la primera de ellas en fecha 20-07-2009, en la que precisamente la Inspección reconoce la superación de dicho plazo de duración máxima y continúa con las actuaciones respecto del ejercicio no prescrito: 2004. En concreto señala: *“...se le notifica formalmente la reanudación de las actuaciones con los efectos previstos en el artículo 150.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Se le informa que las actuaciones de comprobación e investigación se referirán a los siguientes conceptos impositivos: -Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004[2]. A tal objeto deberá comparecer el próximo día 1 de septiembre de 2009 a las 10:30 horas en las oficinas de la Inspección sitas en.....[3] ”*. Y al hilo de lo anterior hay que señalar que reiteradamente ha señalado el Tribunal Supremo (utilizando el artículo 150.2 LGT como instrumento de interpretación del artículo 29.3 de la Ley 1/1998 y art. 31.º quarter del RGIT) que dicha “reanudación formal” de las actuaciones interrumpe la prescripción (v.gr. STS de 18-12-2013, rec. nº. 4532/2011; STS de 06-03-2014, rec. nº. 6287/2011, STS de 13-06-2014, rec. nº. 848/2012, que reproducen lo dicho en la primera.) En concreto se dice en la primera de las sentencias citadas:

“...nada impedía otorgar efecto interruptivo a la reanudación formal de las actuaciones, transcurrido el plazo máximo de duración establecido, si esta circunstancia se comunica al sujeto pasivo, como ocurrió en el presente caso...”

Y resultando ya de aplicación directamente el artículo 150 de la Ley 58/2003 a la vista de la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras del caso enjuiciado (19-02-2007), la STS de 12-03-2015 (rec. nº. 4074/2013) se reitera en el sentido de considerar que, una vez superado el plazo máximo de duración de las actuaciones, la reanudación formal de las mismas debidamente notificada al contribuyente interrumpe la prescripción.

Y efectivamente, dicho ejercicio 2004, a la referida fecha (20-07-2009) no se encontraba prescrito por cuanto que no transcurrieron más de 4 años desde la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de dicho ejercicio (el 25-07-2005) y la referida fecha de reanudación de actuaciones (20-07-2009), desarrollándose con normalidad las actuaciones a partir de dicha fecha.

Dicho lo anterior, este Tribunal sigue manteniendo su criterio (v. gr. Rs. RG 5217/12 de esta misma fecha) de que, a la vista de la redacción del artículo 150 de la LGT/03 antes transcrito, una vez superado el plazo máximo de duración del procedimiento inspector basta con la “realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo” para que deba entenderse interrumpida de nuevo la prescripción, actuaciones que, obviamente, han de tener un contenido bastante para interrumpir la prescripción. Y si bien en resoluciones tales como la de 20-12-2010 (RG 757/09) y 17-02-2012 (RG 1073/10) ha mantenido el criterio de que la simple comunicación al interesado de la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones y la continuación de las mismas respecto de los conceptos tributarios y ejercicios no prescritos no tenían, por sí solas, contenido bastante para interrumpir la prescripción, a la vista de las STS anteriormente señaladas no podemos sino modificar nuestro criterio al respecto y considerar que dicha actuación, en un contexto de superación de plazo de duración máxima del procedimiento, sí que ha de entenderse que tiene contenido bastante como para interrumpir la prescripción no pudiendo calificarse la misma como de diligencia o comunicación “argucia”.

Así las cosas, no podemos sino desestimar las pretensiones del interesado referidas a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2004.

Sexto.

Alega a continuación la entidad que la argumentación del Director del Departamento es completamente novedosa generando con ello indefensión en el interesado, argumentación que a continuación pasamos a exponer:

“CUARTO.- Pese a que el TEAR mantiene que el esfuerzo en la actividad probatoria de la Inspección pudo haber sido mayor, no obstante hay que señalar que las afirmaciones que hace la Inspección no han sido rebatidas por el obligado tributario en su escrito de alegaciones.

Así el contribuyente no desmiente el hecho de que D. S... deja de facturar a S... en septiembre de 2003 y 2004 cuando se aproxima al límite de la estimación objetiva, ni se ha dado una explicación sobre ello.

Por otro lado, choca que ante la conclusión de la Inspección de que el flujo monetario de la sociedad al administrador no coincide ni en fecha ni en cantidad con las facturas emitidas, el obligado tributario manifiesta que no entiende el significado de esta afirmación, que es clara, en lugar de desmentirla.

Por otra parte la actividad de ambas unidades de explotación es la misma tal y como se desprende de los datos del IAE que constan en las bases de datos de la AEAT.

No deja de ser chocante que realizando la misma actividad el administrador facture exclusivamente a la sociedad que administra.

A todo lo manifestado por la Inspección en el acuerdo de liquidación hay que añadir lo recogido en la Diligencia nº 3 a cuyo contenido presta su conformidad el representante del obligado tributario.

Así el apartado 3) de la citada diligencia nº 3 señala:

“3) En la cuenta de mayor 607 de trabajos realizados por otras empresas se encuentran anotadas facturas de S... por importe de 450.758,62 € en el ejercicio 2003 y de 448.999,99 € en el ejercicio 2004.

Dichos importes no son reales por tratarse la actividad de S... de una ficción de empresa con la finalidad de generar gastos para deducir por la sociedad S..., SL de la que es administrador D. S..., según se determinó en la comprobación de IVA de los ejercicios 2003 y 2004 que se inició en fecha 19.05.06 y se finalizó en fecha 26, de octubre de 2007 incoando el acta nº A02-... .”

La conformidad prestada a los hechos contenidos en esta Diligencia, tienen el valor probatorio propio de la confesión, contenida en este caso en un documento público como es una diligencia extendida por la Inspección de los Tributos.

Por ello entendemos que esta Diligencia por sí sola acredita la existencia de la simulación (negocia) defendida por la Inspección, máxime cuando no se han formulado alegaciones previas o posteriores al acta incoada, manifestándose únicamente la disconformidad con la propuesta de liquidación. Por tanto no se ha dado justificación alternativa a los hechos presentados por la Inspección, que concuerdan con la conformidad prestada a los hechos contenidos en la Diligencia nº 3, de lo que se deduce la existencia de simulación.”

Habiendo hecho constar la Inspección en la referida Diligencia nº 3, suscrita por el contribuyente con fecha 09-05-2008, lo siguiente:

“La presente diligencia se extiende por duplicado, uno de cuyos ejemplares se entrega al compareciente que lo lee y lo firma de conformidad a continuación con el/los actuado/s.”

De acuerdo con lo anterior, formando parte la Diligencia en cuestión del expediente que nos ocupa no podemos sino desestimar las pretensiones del interesado al respecto al ser éste perfectamente conocedor de su existencia, no tratándose en absoluto de una información novedosa para el mismo.

Séptimo.

Llegados a este punto pasaremos a continuación a analizar la cuestión de fondo, consistente en determinar si se ha producido, como afirma la Inspección, un supuesto de simulación, siendo preciso para ello traer a colación, en primer lugar, el artículo 16 de la LGT en el que se determina lo siguiente:

“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.”

Pues bien, a efectos de poder desentrañar el motivo real de las operaciones realizadas es necesario hacer mención a que el proceso de aplicación de las normas tributarias lleva consigo la constatación de los hechos producidos y su calificación jurídica, estableciendo el artículo 13 de la LGT, lo siguiente:

“Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.”

El artículo 16 de la LGT, arriba expuesto, se configura como un mecanismo para que la Administración tributaria pueda proceder a la recalificación de las previas calificaciones efectuadas por los particulares, de manera que las normas tributarias en las que se regulan los tributos se apliquen sobre el sustrato jurídico material realmente existente, sobre la verdad jurídico material que se contenga en el presupuesto de hecho sobre el que recae la norma, y todo ello con independencia de la apariencia jurídico formal o denominación que los sujetos pasivos del tributo le hayan otorgado.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 04-07-1998, determinó que: *“La correcta calificación de un contrato ha de hacerse no en razón del resultado que, por unas u otras circunstancias, haya llegado a producirse, sino en función del verdadero fin jurídico (actual o potencial) que los contratantes pretendían alcanzar con el mismo o, lo que es igual, de la verdadera intención que los contratantes tuvieron al celebrarlo.”*

En el ámbito del Derecho Común, cuyos preceptos son de aplicación supletoria al campo tributario en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.2 de la LGT, el interés se centra en la cuestión de la causa, a la que se refieren los artículos 1274 a 1277 del Código Civil, debiéndose considerar el negocio simulado como un negocio causalmente defectuoso. Sin embargo, desde un punto de vista teórico, la simulación comporta un fenómeno autónomo mediante el que las partes, al realizar un negocio simulado, intentan conseguir una finalidad muy concreta, de manera que el intento de alcanzar esta finalidad para su negocio opera como causa.

No obstante lo anterior, el Código Civil no establece un tratamiento general y unitario de la simulación, por lo que ha sido la doctrina y, fundamentalmente, la jurisprudencia, las que han venido a completar la regulación de esta figura. No se define por la norma tributaria qué se entiende por simulación, pero siendo ésta una categoría general del derecho y conforme a reiterada jurisprudencia y doctrina podemos definirla como: “Una figura connotada de ilicitud y caracterizada porque quien recurre a ella busca desfigurar ciertas particularidades de su comportamiento a los ojos del orden jurídico.” (STS 28/11/2003). Así, la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo entiende que la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad que se da en los negocios jurídicos cuando las partes, con el fin de obtener un resultado frente a terceros, que puede ser lícito o ilícito, exteriorizan una declaración de voluntad distinta de su querer interno. Manifiesta también al respecto el Tribunal Supremo que se produce simulación contractual cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato por responder éste a otra finalidad jurídica distinta, de tal modo que la simulación se concibe como una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio y realmente no querido que encubre un resultado obtenido en violación de la Ley.

La simulación es, por tanto, una contradicción entre la voluntad declarada por el obligado tributario y su voluntad interna, contradicción de la que nace un negocio jurídico aparente, consciente y con voluntad de engaño, siendo las características propias del negocio simulado, las siguientes:

- a) Una divergencia querida y deliberadamente producida entre la voluntad y su manifestación.
- b) Un fin de engaño a los terceros extraños al acto.

La simulación puede ser absoluta y relativa. La simulación absoluta es la forma más simple de la simulación y supone crear la apariencia de un negocio jurídico cuando en realidad no se realiza negocio alguno, mientras que con la simulación relativa se realiza aparentemente un negocio jurídico, queriendo y llevando a cabo en realidad otro negocio distinto. De este modo, lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes contratan de encubrir una determinada realidad antijurídica. Por eso, frente a la simulación, la reacción del ordenamiento sólo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir.

En consecuencia, y a modo de resumen, podríamos entender que hay simulación cuando se produce discrepancia entre la voluntad real de los intervinientes y la voluntad declarada, y por tanto exteriorizada, en el contrato, de manera que el negocio declarado es sólo aparente y puede encubrir otro negocio, cuando la simulación es relativa, o no encubrir negocio alguno, cuando la simulación es absoluta.

En los supuestos que la doctrina ha denominado de “simulación por persona interpuesta” existe una divergencia entre la declaración manifestada y la voluntad real, que es ocultada. Esta realidad, puesta en conexión con lo dispuesto en el artículo 1.276 del Código Civil (que dispone que: “La expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita”), hace que, al tener el negocio simulado una causa falsa, los únicos efectos que se producen son los del negocio que se trata de disimular. Ello es así porque, en nuestro Derecho, la causa es un obstáculo insalvable, como requisito fundamental de este tipo de negocios.

El propio Tribunal Supremo en sentencias como la de 08-02-1996, se refiere al concepto jurisprudencial y científico de simulación contractual como:

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

Pues bien, por nuestra doctrina y jurisprudencia se declara que no existe un concepto propio de la simulación en el derecho fiscal, sino que las referencias que la Ley General Tributaria hace a la simulación deben entenderse hechas al concepto civil de simulación negocial, según el cual existirá simulación negocial “cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito negocial” (Profesor Federico De Castro).

Este propósito puede consistir en encubrir un negocio real distinto, o bien no encubrir ningún otro negocio, sino simplemente una situación real. De este modo, deviene esencial determinar lo que debe entenderse como “causa de un negocio”. Actualmente nuestra doctrina y jurisprudencia acogen una concepción dualista o sincrética de la causa, que es fiel reflejo de la postura intermedia que asume el doble aspecto “objetivo” y “subjetivo” existente en la causa; es decir:

- La concepción “objetiva” de la causa se asienta en la literalidad de los artículos 1261 y 1274 del Código Civil, que analizan tan solo la contraprestación inicialmente recibida por cada una de las partes sin atender a la existencia de otras posibles finalidades perseguidas con la realización del negocio.

- Mientras que la concepción “subjetiva” de la causa contempla el fin o el resultado perseguido por las partes con la celebración del contrato, o como señala Rodrigo Bercovitz, como “la función económico-social concreta querida por los concretos contratantes al celebrar el contrato, es decir, aquello sobre lo que consienten, siendo, por tanto, parte de ella el motivo determinante incorporado”. Ahora bien, no puede admitirse únicamente una concepción subjetiva de la causa, pues conforme a la misma nunca se daría un supuesto de inexistencia causal, ya que cada contrato siempre tendría su propia causa, que serían los fines particulares que mueven a cada una de las partes a contratar.

De este modo, la concepción dualista o sincrética de la causa es una postura intermedia que asume el doble aspecto objetivo y subjetivo de la causa y que ya de antiguo fue acogida por el Tribunal en reiterada jurisprudencia, entre otras, citamos las sentencias de 02-04-1941, de 23-05-1980 y de 25-02-1995.

En este ámbito, el problema radica en diferenciar los simples motivos o fines de las partes, siempre existentes en un negocio y con una casuística infinita, con los “motivos jurídicamente relevantes”, que son los que se incorporan a la causa y pueden tener trascendencia fiscal, esto es, la denominada “causa concreta”, que excluye los móviles puramente subjetivos, que permanecen en la esfera interna de los contratantes, y que carecen de relevancia jurídica. Pues bien, para que estos motivos puedan considerarse “incorporados a la causa” deben concurrir dos requisitos:

1. Que ese motivo sea el origen o la razón de la celebración del contrato (aunque no ha de ser el único motivo; puede concurrir con otros).
2. Y que el motivo sea común por ambas partes; ello significa que ese motivo sea conocido por las dos partes, sin que sea necesario que las dos partes participen del mismo (de su ilicitud).

Así lo afirma el Tribunal Supremo en sentencia de 29-11-1989 al declarar:

“...que para entender el verdadero alcance o significado de la causa como razón de ser del contrato... no puede omitirse el peso que en toda esa configuración debe ostentar la real intención o explicación del componente de voluntad que cada parte proyecta al consentir el negocio, y que si ésta puede explicitarse, en el conjunto de las circunstancias que emergen de la situación subyacente que origina el negocio que se lleva a cabo, ha de tenerse en cuenta la misma para integrar aquel concepto, pues de esa forma se consigue localizar un presupuesto de razonabilidad que funda el intercambio de prestaciones efectuado.”

Del mismo modo, este Alto Tribunal en sentencia de 16-06-2008 señalaba:

“La causa no puede ser confundida con el fin individual (mero interés o motivo) que anima a cada contratante en su proceder, y en consecuencia, para que los móviles subjetivos de los otorgantes repercutan en la plenitud del negocio, como tiene previsto el ordenamiento positivo en determinadas hipótesis, será necesario que tales determinantes, conocidas por ambos intervinientes, hayan sido elevadas a presupuesto determinante del pacto concreto, operando a manera de causa impulsiva -Sentencia de 27 de diciembre de 1966 -, doctrina acogida en Sentencias de 1 de abril de 1982 y 30 de diciembre de 1985 (Sentencia de 17 de febrero de 1989).”

Finalmente en sentencia de 19-02-2009, el Tribunal Supremo abordaba el tema de la causa negocial con el siguiente tenor:

“...puede afirmarse que se trata del fin objetivo o inmediato del negocio jurídico o la función económica y social que el Derecho le reconoce como relevante, sin perjuicio de que los móviles subjetivos -en principio, ajenos a la causa- puedan considerarse integrados en la misma cuando se han objetivado mediante su expresión en el propio negocio como fundamento del mismo o se trata de móviles ilícitos, los que vienen a integrar los llamados “motivos casualizados” (sentencias de esta Sala de 11 julio 1984 (RJ 1984, 3939).”

Es preciso, asimismo, poner de relieve que el hecho de que unos negocios jurídicos se protocolicen mediante intervención de fedatario público y que, incluso, se proceda a su inscripción en un Registro Público – aunque sea el mercantil– no puede convertirse en un argumento sólido que impida la calificación de los mismos como negocios simulados o incluso anómalos, en la medida que la intervención de un fedatario público o la inscripción en un Registro Público puede garantizar la legalidad formal y aparente de tales negocios, pero en modo alguno permite, sin más, pronunciarse sobre la causa real que pueda subyacer en ese conjunto de negocios jurídicos.

A este respecto puede traerse a colación la doctrina reflejada en la sentencia dictada el 18-03-2008 por el Tribunal Supremo al señalar en su Fundamento Jurídico Séptimo que:

“(…) Es verdad que el principio de autonomía de la voluntad permite las operaciones descritas. Pero es indudable que necesitan ser explicadas cuando son cuestionadas.”

Finalmente, no es óbice, per se, a la declaración de la existencia de simulados, ni el hecho de que se trate de un complejo negocial, y no de un concreto e individual contrato (RG 5697/11 y RG 5826/11, ambas de 05-06-2014, por citar algunas de las más recientes), ni tampoco la posibilidad de que las actuaciones realizadas hubieran podido ser consideradas como realizadas en fraude de ley. También este aspecto lo dejan claro diversas sentencias del Tribunal Supremo cuando dicen:

“En segundo lugar, los diferentes negocios anómalos no tienen por qué ser considerados de manera excluyente entre sí, toda vez que sobre un mismo negocio jurídico puede concurrir una pluralidad de anomalías que, individualmente consideradas, configurarían los diferentes tipos de negocios anómalos (simulados, indirectos, fiduciarios y en fraude de ley).

Esta precisión relativiza en gran medida las críticas que reciben las sentencias que tratan problemas del tipo de los aquí controvertidos. Con frecuencia los vicios de los negocios subyacentes pueden ser calificados de modo diverso, pero esta diversidad no implica contradicción, pues en los negocios analizados es posible apreciar la concurrencia simultánea de vicios diversos.

En la sentencia impugnada, por ejemplo, se afirma que los negocios individualmente considerados no son simulados porque eran “actos mercantiles, legal, material y formalmente realizados”. Pero a renglón seguido se añade: “los negocios jurídicos han abocado en la obtención de un incremento patrimonial, por la transmisión de unos elementos patrimoniales de los que era titular y cuyo valor económico, pese a las sustracciones de los mismos, han mantenido a lo largo del proceso”. Parece evidente que si los bienes se han mantenido en el patrimonio (del actor) pese a los negocios transmisivos celebrados, ello ha sido debido a que tales negocios eran inexistentes, sin causa, por mucho que fueran “actos mercantiles, legal, material y formalmente.”

Con todo ello queremos decir que las diversas calificaciones jurídicas, sin negar su trascendencia, son irrelevantes cuando, como es el caso, en los negocios jurídicos analizados confluyen todas o alguna de las anomalías reseñadas.”

Octavo.

Por otra parte, de existir, la “causa simulando” o la “anomalía del negocio o conjunto negocial” deberá acreditarla la Administración que es quien invoca la misma. Ahora bien, la simulación o la anomalía de un negocio o conjunto negocial no se caracteriza por su evidencia, pues se mueve en el ámbito de la intención de las partes, por lo que generalmente habrá que acudir a los indicios y a las presunciones para llegar a la convicción de que se ha producido una simulación o una anomalía negocial.

La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11-02-2005, entre otras muchas, tras poner de manifiesto la dificultad de la prueba de la simulación contractual, acrecentadas por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, señala que:

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

Por consiguiente, la propia jurisprudencia civil acepta que el fin o resultado real perseguido con el contrato celebrado (la causa del contrato) puede ser de cualquier índole jurídica, también por supuesto, fiscal; de modo que la causa será ilícita si se opone a cualquier norma legal incluida la fiscal. Así lo afirma expresamente el Tribunal Supremo en sentencia de 19-02-2009 declarando al final de su Fundamento de Derecho Segundo lo siguiente:

“En definitiva habría de ser considerado como contrato con causa ilícita -por opuesta a la ley- aquél cuyas prestaciones estuvieran ordenadas a procurar la defraudación fiscal (...).”

Los argumentos realizados por la Inspección de los Tributos para defender la existencia de simulación son los acuñados por nuestra doctrina y jurisprudencia puesto que en el ámbito fiscal se acude al concepto civil de simulación, por lo que también se identifica como negocio simulado al que adolece de causa falsa. Lo vemos en la propia doctrina del TEAC, que en diversas resoluciones y ya desde antiguo (v.gr. RG 7451/1998, de 20-07-2001; RG 8114/1998, de 26-10-2001; RG 7284/1998, de 02-09-2001; RG 395/1999, de 21-12-2001; RG 2509/2000, de 07-03-2003 y RG 843/2000, de 18-03-2003) ha seguido la siguiente construcción argumental:

“(...) La cuestión está subsumida en el tratamiento de la causa y, en particular, en los artículos 1275 y 1276 del Código Civil, relativos a los contratos sin causa o celebrados con expresión de causa falsa.”

En tres de las anteriores resoluciones, este Tribunal extrae la siguiente conclusión:

“(...) A la vista de los hechos que han sido expuestos en el fundamento de derecho anterior, este Tribunal considera probado que se efectuaron un conjunto de negocios que carecían de causa, cuya única finalidad era evitar el gravamen de las elevadas plusvalías que se pusieron de manifiesto por la venta de (...).”

Asimismo, en las resoluciones de 27-09-2002 (RG 4170/1999), de 08-02-2002 (RG 5400/2001), de 18-03-2003 (RG 843/2000), de 16-03-2005 (RG 3453/2002), de 14-03-2008 (RG 1617/2006) y de 23-11-2010 (RG 5180/2009) este Tribunal se hacía eco del concepto de causa acuñado por el Tribunal Supremo. En la Resolución nº 4027/05, de 03-04-2008, se concluye que:

“En suma, ha de confirmarse la argumentación de la Inspección de los Tributos, en el sentido de que... no se justifica en función de la causa del contrato de sociedad sino exclusivamente desde su propósito de eludir la tributación por unas plusvalías mediante el artificio del recurso a la forma societaria.”

El mismo alto Tribunal, Sala de lo Contencioso-Administrativo, en sentencia de 17-05-2010, precisamente con ocasión de un supuesto de simulación en el ámbito tributario, manifestó:

“(...) Esta Sala es consciente de que en el campo del Derecho Tributario la utilización de sociedades interpuestas o aparentes ha tenido una extraordinaria trascendencia, por ello el legislador ha respondido con normas legales “ad hoc”, que han relegado a un segundo término el reconocimiento y aplicación con carácter general de la doctrina jurisprudencial del “levantamiento del velo”.

Y en los últimos años se han utilizado para eludir los tributos fórmulas societarias cada vez mas complejas y sofisticadas, lo cual ha dado lugar a la necesidad de acudir a los denominados “negocios jurídicos anómalos”, subsumiendo en la simulación, en el fraude de ley, en los negocios fiduciarios y en la nueva categoría de negocios indirectos, la combinación de uno o varios actos y contratos con los que se consigue un propósito elusivo de los tributos.

Y esto es lo que, con esfuerzo, en el presente caso, ha logrado poner de manifiesto la Administración.”

A estos efectos, el artículo 108 de la Ley 58/2003, en el que se regulan las presunciones en materia tributaria, dispone que:

“1. Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba.

2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.”

Conforme a la doctrina de este Tribunal Central consagrada en numerosas resoluciones, tal enlace se da cuando concurren los tres requisitos siguientes:

a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar ésta en un orden lógico, como extremadamente posible.

b) Precisión o, lo que es lo mismo, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse.

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

Naturalmente la aplicación de los criterios en ellas manejados requiere un examen pormenorizado de cada caso concreto a fin de determinar si, a la vista de las pruebas aportadas por la Inspección, puede apreciarse ese enlace preciso y directo, de modo que de los indicios considerados en su conjunto y en relación con las circunstancias concurrentes revelan la actuación simulatoria.

Noveno.

Pues bien, de acuerdo con lo anterior, a efectos de desentrañar el motivo real de las operaciones realizadas, así como la voluntad real querida por las partes, pasaremos a continuación a exponer los siguientes hitos dada su relevancia en la cuestión que aquí nos ocupa:

1. Tanto **S...SL.**, como **D. S...** realizaban la misma actividad y en el mismo local comercial.
2. Pese a la realización por ambas partes de la misma actividad, **S...SL.**, era el único receptor de las facturas que emitía **D. S...**
3. **D. S...** no presentó en el ejercicio comprobado el modelo 347 de declaración de ingresos y gastos.
4. **D. S...** tuvo trabajadores asalariados ininterrumpidamente desde el día 01-01-2003 hasta el 31-12-2004 mientras que la facturación emitida se interrumpió en septiembre de 2003 y en septiembre de 2004, cuando el volumen de facturación llegó al límite de la estimación objetiva por módulos en IRPF y régimen simplificado del IVA (482.856,34 € hasta septiembre de 2003 y 448.999,03 € hasta septiembre de 2004).
5. El flujo monetario de la sociedad al administrador no coincidía ni en fecha ni en cantidad con las facturas emitidas.
6. No existía correlación entre las compras efectuadas por **D. S...** en los ejercicios de referencia y las magnitudes facturadas.
7. En Diligencia nº 3 de 09-05-2008, se hizo constar:

*“3) En la cuenta de mayor 607 de trabajos realizados por otras empresas se encuentran anotadas facturas de **S...** por importe de 450.758,62 € en el ejercicio 2003 y de 448.999,99 € en el ejercicio 2004.*

Dichos importes no son reales por tratarse la actividad de **S...** de una ficción de empresa con la finalidad de generar gastos para deducir por la sociedad **S...**, **SL** de la que es administrador **D. S...**, según se determinó en la comprobación de IVA de los ejercicios 2003 y 2004 que se inició en fecha 19.05.06 y se finalizó en fecha 26, de octubre de 2007 incoando el acta nº A02-...”

A este respecto dispone el artículo 107 de la LGT, regulador del valor probatorio de las diligencias, lo siguiente:

“1. Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

2. Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho.”

8. Las afirmaciones realizadas por la Inspección no han sido rebatidas en absoluto por el obligado tributario en su escrito de alegaciones, no habiendo desmentido el contribuyente el hecho de que **D. S...** dejará de facturar a **S...SL.**, en septiembre de 2003 y 2004 cuando se aproximaba al límite de la estimación objetiva, al tiempo que no ha dado una explicación sobre la conclusión de la Inspección de que el flujo monetario de la sociedad al administrador no coincidía ni en fecha ni en cantidad con las facturas emitidas.

Por tanto, de acuerdo con todo lo anterior, y teniendo en cuenta la ya citada sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11-02-2005 en la que se señala que, tras poner de manifiesto la dificultad de la prueba de la simulación contractual, acrecentada por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, se admite como suficiente la prueba de presunciones, la cual se configura en torno a un conjunto de indicios que si bien tomados individualmente pueden no ser significativos, e incluso cabe que sean equívocos, sin embargo, en conjunto y en relación con las circunstancias, son reveladores de la actuación simulatoria. Llega a decir al respecto la STS de 17-05-2010, precisamente con ocasión de un supuesto de simulación en el ámbito tributario que: *“A estos efectos deben tenerse en cuenta, como señala el Abogado del Estado, que la mencionada clase de pruebas indiciarias o de presunciones no solo son idóneas y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación, especialmente en lo que al elemento subjetivo que la integra”*.

Así las cosas, de la valoración de los hechos expuestos anteriormente no cabe sino concluir que el conjunto de la operación realizada fue artificial o irreal habiéndose realizado la misma con el fin último de imputar a la sociedad **S...SL.** el mayor volumen de gasto posible trasladando los ingresos a la persona física, obteniéndose con ello una tributación en estimación directa en la sociedad muy baja, siendo asimismo muy beneficiosa la tributación para la persona física al resultarle de aplicación el régimen simplificado de IVA y de estimación objetiva en IRPF.

Así pues, debe considerarse ajustada a Derecho la regularización practicada por la Inspección estimándose las pretensiones del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en el recurso de alzada número 4872/12 interpuesto por Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria,

ACUERDA

ESTIMARLO, anulando del Tribunal Regional objeto del mismo.

[1] 12-02-2009 a juicio de este Tribunal.

[2] Inicialmente el alcance de las actuaciones era Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003 y 2004.

[3] En la diligencia nº 6 de fecha 01.09.2009 (fecha de comparecencia fijada en la notificación de 20.07.2009) consta textualmente:

“1) En fecha 24 de julio de 2008 se solicitó al representante de la sociedad si la sociedad había incurrido en más gastos deducibles del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003 y 2004 de los que se habían deducido en las declaraciones del Impuesto de dichos ejercicios. 2) En este momento manifiesta el representante que no dispone de más justificantes de gastos que los declarados....”.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.