

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071930

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 6 de noviembre de 2018

Vocalía 3.^a

R.G. 8505/2015

SUMARIO:

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier actuación administrativa conducente a la inspección. Interrumpe la prescripción. Procedimiento inspector. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Cómputo del plazo. Interrupciones y dilaciones. Suspensión del plazo de prescripción por la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal. Efectos sobre esa suspensión del exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. La suspensión del plazo de prescripción que establece el art. 180.1 de la Ley 58/2003 (LGT), no se perjudica por el exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones producido cuando estas han regresado a la Administración tras la finalización de la vía penal. Por tanto, la parte de plazo de prescripción que no se hubiese consumido antes de remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal, se puede usar a la vuelta del proceso penal, sin que se vea afectado por el exceso plazo. Esto es así porque en primer lugar, no hay choque norma especial/norma general, porque la literalidad del art. 150.2.a) solo se refiere a la interrupción; no se vacían de contenido los plazos del procedimiento inspector. Solo si al remitir las actuaciones el plazo de prescripción no consumido era superior al plazo restante del procedimiento inspector, surte efectos el art. 180.1 que evita la prescripción, pese al exceso del procedimiento inspector; lo contrario dejaría vacío de contenido el art. 180.1. Solo acudimos a él si, tras la vuelta del proceso penal, hubo exceso de plazo. Si ese exceso de plazo lo desactiva, nunca se usaría; la solución responde a una finalidad: que los 4 años para liquidar sean reales, evitando que se consuman, en parte, mientras no se podía actual por la remisión de actuaciones a la vía penal. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67, 68, 104, 150 y 180.
RD 1065/2007 (RGAT), art. 104.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central interpuesto por **TRANSPORTES X SL** (...), y en su nombre y representación, por D. **FXx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de la Comunidad Valenciana de fecha 28 de julio de 2015, recaída en las reclamaciones acumuladas números 12-3560-13, 123562-12, 12-3559-13 y 12-3563-12, contra los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) 2006 y 2007 (**A23-...**) y 2009 (**A23-...**) y de imposición de sanción derivados de aquéllos (**A23-...** y **A23-...**), dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT) de la Comunidad Valenciana.

Cuantía de la reclamación: 158.140,87 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En fecha 22 de noviembre de 2013, la Inspectora Regional Adjunta de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de la Comunidad Valenciana dictó acuerdo de liquidación relativo

al IS 2006 y 2007, del que resultaba una deuda a ingresar de 302.572,75 euros, de los que 234.067,48 euros correspondían a cuota y 68.505,27 euros a intereses de demora. El acuerdo se notificó el 25 de noviembre de 2013.

En fecha 4 de diciembre de 2013, la Inspectoría Regional Adjunta de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de la Comunidad Valenciana dictó acuerdo de liquidación relativo al IS 2009, del que resultaba una deuda a ingresar de 73.709,65 euros, de los que 63.110,54 euros correspondían a cuota y 10.599,11 euros a intereses de demora. El acuerdo se notificó el 4 de diciembre de 2013.

El detalle de las deudas es:

	2006	2007	2009	Total
Cuota	119.351,60	114.715,88	63.110,54	297.178,02
Intereses	38.789,27	29.716,00	10.599,11	79.104,38
Total	158.140,87	144.431,88	73.709,65	376.282,40

Segundo.

Las actuaciones inspectoras de las que resultaron los acuerdos liquidatorios referidos se iniciaron el día 21 de septiembre de 2010 mediante la notificación de la comunicación de inicio de un procedimiento inspector de alcance general referido al IS 2006 a 2008 e Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) 3T/2006 a 4T/2008. Posteriormente, el 13 de diciembre de 2012 se notificó la ampliación de la extensión de las actuaciones para incluir el IS 2009 y el IVA 1/2009 a 12/2009, en ambos casos con alcance general.

En el curso de tales actuaciones se incoaron:

- acta de disconformidad **A02-...**, de fecha 2 de septiembre de 2013, relativa al IS 2006 y 2007;
- acta de disconformidad **A02-...**, de fecha 30 de septiembre de 2013, relativa al IS 2009

De dichas actas se derivaron los acuerdos de liquidación impugnados.

El fundamento de las regularizaciones se centra en que la Inspección ha entendido que existía una única actividad económica de transporte de mercancías por carretera, imputable a la mercantil, sin que ninguno de sus socios (D. **FXx...** y D. **Rx...**) desarrollase, a título individual, actividad económica alguna, habiéndose simulado una división artificial de la actividad entre la mercantil y sus dos socios para obtener un considerable ahorro fiscal.

Tercero.

Asimismo, las actuaciones inspectoras motivaron la imposición de sanciones, por un importe total de 371.472,53 euros, por entender que las conductas objeto de regularización habían sido constitutivas de infracciones tributarias muy graves tipificadas en el artículo 191 de la Ley 58/2003, 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) (dejar de ingresar); dichas sanciones fueron impuestas por acuerdos de fecha 22 de noviembre de 2013 (IS 2006/2007) y de 4 de diciembre de 2013 (IS 2009), dictados por la Inspectoría Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de la Comunidad Valenciana, y notificados el 25 de noviembre de 2013 y el 4 de diciembre de 2013, respectivamente.

Cuarto.

Disconforme con los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción referidos, la entidad interpuso el 19 de diciembre de 2013 las correspondientes reclamaciones económico-administrativas con solicitud de puesta de manifiesto para alegaciones ante el TEAR de la Comunidad Valenciana, que las acumuló. Las reclamaciones se registraron con los números 12-3560-13, 12-3562-13, 12-3559-13 y 12-3563-12

El TEAR desestimó las reclamaciones mediante resolución 28 de julio de 2015, notificada el 6 de octubre de 2015.

Quinto.

Frente a la resolución del Tribunal Regional, en fecha de 30 de octubre de 2015 se interpuso, ante este Tribunal Central, el presente recurso de alzada por el interesado, registrado con el número 00-8505-15.

Los argumentos en los que la entidad sustenta su recurso son, en primer lugar, referidos a la prescripción del derecho a liquidar (y sancionar) el IS de 2006 y 2007 y, en cuanto al fondo, que no ha existido "simulación de negocio" en los términos en que lo han recogido los acuerdos liquidatorios.

Sexto.

El ajuste realizado a **TRANSPORTES X SL** supuso también que fueran regularizadas las situaciones tributarias de sus socios / administradores D. **FXx...** y D. **Rx...**, concretamente, su IRPF e IVA.

Las regularizaciones practicadas a ambos fueron confirmadas por el TEAR de la Comunidad Valenciana, interponiéndose por ellos los pertinentes recursos contencioso-administrativos ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

D. **FXx...** interpuso recurso contra la regularización practicada a su cargo por el IRPF 2006 a 2008 y sus correspondientes sanciones (recurso .../2013) y contra la referida al IVA 3T/2006 a 4T/2008 y sus correspondientes sanciones (recurso .../2013). El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, mediante sentencias de 10 y 24 de octubre de 2017, respectivamente, desestimó las pretensiones del reclamante y confirmó la existencia de simulación

D. **Rx...**, por su parte, interpuso el recurso contra la regularización practicada a su cargo por el IRPF 2006 a 2008 y sus correspondientes sanciones (recurso .../2013) y contra la referida al IVA 3T/2006 a 4T/2008 y sus correspondientes sanciones (recurso .../2013). El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, mediante sentencias de 26 y 20 de julio de 2017, respectivamente, desestimó las pretensiones del reclamante y confirmó la existencia de simulación.

D. **FXx...** y D. **Rx...** también han interpuesto recursos contencioso-administrativos frente a las regularizaciones de IRPF e IVA de 2009 (recursos .../2015 y .../2015, respectivamente), si bien este Tribunal Central no tiene constancia de que se hayan dictado las correspondientes sentencias.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente recurso de alzada los requisitos de legitimación, competencia y formulación en plazo que constituyen los presupuestos para su admisión de acuerdo con lo establecido en el artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, siendo las cuestiones a resolver, sucintamente, si ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IS 2006 y 2007 y, en cuanto al fondo del asunto, si se ha acreditado de forma suficiente la existencia de simulación.

Segundo.

La primera cuestión a tratar, por tanto, es la referida a determinar si ha prescrito el derecho a liquidar el IS 2006 y 2007, habida cuenta de las vicisitudes acaecidas en el procedimiento que, en síntesis, pueden resumirse:

- Fecha de comunicación de inicio de las actuaciones: 21 de septiembre de 2010
- Remisión del expediente al Ministerio Fiscal por apreciar indicios de delito contra la Hacienda Pública: 24 de octubre de 2011
- Auto Juzgado de Instrucción N° ... acordando el sobreseimiento provisional: 4 de junio de 2013
- Notificación de la reanudación de las actuaciones inspectoras al contribuyente: 2 de julio de 2013
- Acta de disconformidad: 2 de septiembre de 2013

- Notificación acuerdo liquidatorio IS 2006/2007: 25 de noviembre de 2013.

Habida cuenta de la fecha de inicio de las actuaciones (21 de septiembre de 2010), a éstas les resultaba de aplicación lo dispuesto en el artículo 150 LGT en su versión anterior a la entrada en vigor de la modificación introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Según dicha versión aplicable "ratione temporis":

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.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

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:

a) 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.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

Por otro lado, el artículo 104.2 LGT afirma:

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

Asimismo, el artículo 104 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAIT), afirma:

se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

b) La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten. Cuando los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento se aplicará lo dispuesto en el párrafo a) anterior.

c) La concesión por la administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado tributario, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar...

Las actuaciones, como ya hemos dicho, habían comenzado el 21 de septiembre de 2010 y culminaron el 25 de noviembre de 2013 con la notificación al contribuyente de la liquidación practicada por la AEAT para el IS 2006 y 2007, **A23** - ... (y el 4 de diciembre de 2013 para el IS 2009).

En lo que se refiere al plazo de duración de las actuaciones inspectoras, el propio acuerdo liquidatorio señala que, a los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones, no se debían computar 641 días en base a las siguientes circunstancias

MOTIVO	Fecha Inicio	Fecha Fin	Nº días
DILACIÓN por Retraso en la aportación de documentación	24/10/2010	02/12/2010	38
DILACIÓN por Retraso solicitado para la firma de Actas	19/08/2013	02/09/2013	14
INTERRUPCIÓN JUSTIFICADA por remisión del expediente a Ministerio Fiscal	24/10/2011	04/06/2013	589
TOTAL A EXCLUIR			641

Asimismo, recoge:

Por las circunstancias anteriores, a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 641 días.

Así, de acuerdo con todo lo anterior y con la documentación que obra en el expediente, se aprecia que el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras ha sido sobrepasado, ya que habiéndose iniciado el 21/09/2010 finalizó el día 22/06/2013.

El artículo 150.2 de la LGT establece, en relación al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento, que tal incumplimiento no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación.

De este modo, las actuaciones inspectoras en relación al Impuesto sobre Sociedades, períodos 2006 y 2007, reanudadas (tras el periodo de interrupción justificada arriba mencionado) con la comunicación notificada al obligado tributario el 02/07/2013 han de continuar hasta su terminación tal como exige el artículo 150.2 de la LGT

En primer lugar, partiendo de la propia afirmación inspectora sobre el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, que según ella, se ha producido el 22 de junio de 2013, procede ser más explícitos a la hora de analizar qué consecuencias se derivan de tal incumplimiento.

Efectivamente, el artículo 150.2 LGT aplicable al expediente, ya transcrito, determina que "(...) 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 introduce unas consecuencias esenciales y trascendentes anudadas al incumplimiento reconociendo que éste "producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) *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.

b) *Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.*

(...)

Y es particularmente importante, en lo que aquí es objeto de estudio, la pérdida de la virtualidad interruptiva de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo máximo de duración legalmente establecido que se deriva del incumplimiento de éste. En este caso, recordemos, siguiendo la afirmación de la propia Inspección que admite expresamente el incumplimiento al no haber notificado la liquidación antes del 22 de junio de 2013, ese efecto supone que todas las actuaciones inspectoras realizadas desde el inicio del procedimiento (el 21 de septiembre de 2010) hasta esa fecha de 22 de junio de 2013 carecen de virtualidad interruptiva de la prescripción.

Es esencial, antes de continuar, concretar cuál era el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo en cuestión, en este caso, el IS de 2006 y de 2007.

Según el artículo 66.a) LGT, prescribe a los cuatro años "el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación" iniciándose su cómputo, de acuerdo con el artículo 67.1 "desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación"; dicho plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, en el caso del IS, es "(...) de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo", por lo que:

- El derecho de la Administración a liquidar el IS 2006, de 4 años, se inició el 26 de julio de 2007 y concluiría, si no hubiesen existido actuaciones con eficacia interruptiva, el 26 de julio de 2011;

- El derecho de la Administración a liquidar el IS 2007, de 4 años, se inició el 26 de julio de 2008 y concluiría, si no hubiesen existido actuaciones con eficacia interruptiva, el 26 de julio de 2012.

Procede, por tanto, alcanzar una conclusión sobre la cuestión planteada (la posible prescripción del derecho de la Administración a liquidar dicho tributo y ejercicios) teniendo en cuenta la premisa fundamental: ninguna actuación inspectora, es decir, de las desarrolladas en el marco del procedimiento de comprobación e investigación desarrollado con **TRANSPORTES X** iniciado el 21 de septiembre de 2010, hasta el 22 de junio de 2013, tuvo virtualidad interruptiva de la prescripción. Si esto es así, resulta procedente apreciar, estimando las pretensiones de la entidad recurrente, que a partir del 26 de julio de 2011 ya estaba prescrito el derecho a liquidar el IS 2006, sin que resulte procedente entrar a analizar más cuestiones en relación a este tributo y período. Es necesario, por ello, estimar en este punto la pretensión de la entidad interesada y anular la resolución del TEAR y el acuerdo liquidatorio en lo que se refiere al IS 2006 (procediendo, consiguientemente, la anulación de la sanción vinculada).

Tercero:

En relación al IS 2007, aunque en un primer momento pudiera parecer procedente alcanzar la misma conclusión prescriptiva ya que, careciendo de virtualidad interruptiva todas las actuaciones inspectoras desarrolladas desde el 21 de septiembre de 2010, ésta se habría ganado desde el 26 de julio de 2012, es importante analizar alguna cuestión adicional, referida, particularmente a la incidencia de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, por haberse apreciado indicios de delito contra la Hacienda Pública, lo cual se produjo el 24 de octubre de 2011.

Bajo la perspectiva de la normativa anterior a la LGT de 2003 (esencialmente, Ley 230/1963, de 28 diciembre, General Tributaria, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT)) este Tribunal Central ya ha concluido que cuando la remisión del expediente al Ministerio Fiscal se produce ya habiéndose incumplido el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras este hecho (la remisión del expediente al Ministerio Fiscal) no interrumpe la prescripción del derecho a liquidar. En concreto, así lo hemos recogido en nuestra reciente resolución de 23 de julio de 2018, RG 6244/14 y RG 4822/15 acumuladas^[1]

TERCERO: (...)

En el acta y en el acuerdo de liquidación se describen las circunstancias relativas a estas dilaciones transcribiendo el contenido de las diligencias, en las que se recogen los aplazamientos solicitados –en ocasiones con posterioridad a su realización- así como el retraso en la aportación de determinada documentación.

En cualquier caso, y aun computando la totalidad de las dilaciones, el plazo del procedimiento debería haber concluido el 08/06/2005. Sin embargo, a dicha fecha aún continuaban las actuaciones inspectoras. Este hecho es reconocido por la propia Inspección en el Acuerdo de liquidación impugnado.

En el Acuerdo impugnado la Inspección señala que, con posterioridad al incumplimiento del plazo, se interrumpió nuevamente el plazo de prescripción. Y que ello tuvo lugar el 08/07/2005, con la notificación al interesado de la comunicación de remisión del expediente al Ministerio Fiscal, en la que constaban los conceptos y períodos afectados (todos los que eran objeto del procedimiento).

En esta fecha, en principio, sólo se habría podido volver a interrumpir la prescripción de los períodos 2T, 3T y 4T de 2001, y todo 2002, habiendo prescrito los cuatro períodos de 2000 y el 1T/2001.

La Inspección, señalando doctrina del Tribunal Supremo de los años 2011 a 2013, considera que es válido para la interrupción de la prescripción la comunicación realizada al interesado, en la medida en que se señalan los conceptos y ejercicios afectados.

En cuanto a la prescripción penal, no se habría producido, al ser el plazo de 5 años.

Pero, además, considera que el plazo de prescripción quedó interrumpido respecto a TODOS los períodos objeto de comprobación, porque, a su vez, el contribuyente lo habría interrumpido respecto al IVA el 19/11/2003 con la presentación de las declaraciones complementarias, existiendo 4 años a partir de ese momento para que la Administración pudiera actuar. Y la notificación de 08/07/2005 se habría realizado dentro de ese plazo.

Ello obliga a este TEAC en primer lugar a examinar la validez de la comunicación al interesado de envío del expediente al Ministerio Fiscal, realizada el 8 de julio de 2005, como causa de interrupción de la prescripción una vez excedido el plazo del procedimiento.

Exige la jurisprudencia del Tribunal Supremo, para que se pueda considerar válidamente interrumpida la prescripción una vez superado el plazo máximo del procedimiento inspector, una actuación formal de la Inspección. Así, cabe mencionar la STS de 21/06/2016, rec 1591/2015, entre otras muchas:

“no se trata de que una mera actuación ulterior sin más “reviva” un procedimiento ya fenecido, sino de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido..... No se trata, por tanto, de cualquier diligencia, sino de una reanudación formal de las actuaciones inspectoras. Así lo hemos afirmado en la sentencia de 18 de diciembre de 2013 (cas 4532/2011, FJ 4º): la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no tiene la capacidad interruptiva que defiende la representación estatal. Ha de mediar una actuación formal de la Inspección de los Tributos poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de las actuaciones. En el mismo sentido, la sentencias de 6 de marzo de 2014 (cas 6287/2011, FJ 4), como la anterior para procedimientos iniciados bajo la vigencia de la Ley 1/98”

En el presente caso, la Inspección había ya superado el plazo máximo del procedimiento, aun contando con las dilaciones, el día 08/06/2005, por lo que para interrumpir de nuevo la prescripción era exigible un nuevo acto de reanudación con conocimiento formal del obligado tributario.

En primer lugar, aun cuando como se verá a continuación no tenga finalmente relevancia en el presente caso, interesa señalar que este Tribunal, en el ámbito de procedimientos inspectores iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 58/2003 se ha pronunciado, en Resoluciones de fechas 6 de noviembre de 2014, R.G. 3348-13 y de 2 de julio de 2015 R.G. 2067-14, señalando que la fecha que debe servir de referencia para que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal surta efecto interruptivo en relación con la duración del procedimiento, de su paralización justificada por tiempo superior a seis meses, es la fecha de notificación al obligado tributario de dicha remisión, en nuestro caso el 08/07/2005.

Como ya hemos dicho, el procedimiento se inició el 06/10/2003 y, aun aceptando las dilaciones computadas por la Inspección (245 días), tendría que haber finalizado el 08/06/2005, fecha en la que no finalizó. Por tanto, al notificarse a la entidad la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal el 08/07/2005, ya se había excedido el plazo máximo de duración del procedimiento.

Llegados a este punto, tal y como ha señalado este Tribunal Central en Resolución de fecha 7 de junio de 2018, recaída en la reclamación RG 3396-15, es preciso traer a colación las Sentencias Tribunal Supremo de 24 de junio de 2015, dictada en el recurso de casación nº 299/2014, y la de 25 de mayo de 2015 dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 1479/2014, en las que en un supuesto similar al presente – actuaciones iniciadas vigente la Ley 1/1998, invalidez del acuerdo de ampliación a 24 meses de las actuaciones inspectoras, incumplimiento del plazo de duración de las mismas con anterioridad a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal- el Alto Tribunal considera que una vez transcurrido el plazo de doce meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 29.3 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la prescripción del derecho a liquidar no se considera interrumpido como consecuencia de la comunicación de inicio, por lo que no cabe reconocer eficacia interruptiva de la prescripción a la posterior remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal, y ello en los siguientes términos:

“Pues bien, la consolidada doctrina de esta Sala sobre el particular es que “el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras ha de producirse con anterioridad a que finalice el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses” [sentencia de 6 de junio de 2013 (RJ 2013, 5060) (rec. casa. 3383/2010), que reitera el criterio de las sentencias de 28 de septiembre de 2012 (RJ 2012, 9509) (rec. casa. 4728/2009) y 31 de mayo de 2013 (RJ 2013, 4300) (rec. casa. 3258/2010); criterio ratificado en las posteriores sentencias de 29 de enero de 2014 (RJ 2014, 703) (rec. casa. 4649/2011), 26 de enero de 2015 (RJ 2015, 302) (rec. casa. 2945/2013) y 12 de febrero de 2015 (RJ 2015, 788) (rec. casa. 2452/2013), entre otras], por lo que en el caso aquí enjuiciado la ampliación se realizó fuera del período de tiempo habilitado al efecto, dado que las actuaciones comenzaron el 13 de febrero de 2002 y la ampliación se produjo el 13 de septiembre de 2004.

Teniendo en cuenta además que el plazo general de doce meses, sumando las dilaciones imputadas y las interrupciones justificadas computadas por la Inspección de los Tributos, se cumplía el 25 de septiembre de 2004, conforme se lee en el fundamento jurídico 2º de la sentencia recurrida, no hay duda de que las actuaciones

inspectoras de comprobación e investigación superaron su plazo máximo de duración, lo que determina, en virtud de lo dispuesto en el artículo 29.3 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (RCL 1998, 545) , "que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones".

Al ser esto así, la notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones no interrumpió la prescripción del derecho a liquidar el IVA de los ejercicios 1999, 2000 y 2001. Podría pensarse que la remisión del expediente administrativo a la Fiscalía para esos tres ejercicios, el 17 de diciembre de 2004, habría interrumpido nuevamente el plazo de prescripción, pero eso supondría reconocer una suerte de "segunda interrupción" del cómputo de la prescripción que opera dentro del mismo procedimiento; o, en otras palabras, interrumpir lo que estaba ya interrumpido. Luego, desaparecido el efecto interruptivo inicial no puede "revivir" esta especie de "segunda interrupción". Sin dejar constancia expresa del razonamiento, hemos mantenido la misma tesis para procedimientos regidos también por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes en las sentencias de 3 de noviembre de 2011 (RJ 2012, 1854) (rec. casa. 4104/2007) y 15 de marzo de 2012 (RJ 2012, 5067) (rec. casa. 2784/2008), que resolvieron sobre supuestos semejantes.

El siguiente acto con eficacia interruptiva de la prescripción, una vez se ha confirmado que las actuaciones inspectoras superaron el plazo máximo de duración legalmente establecido, debe ser la comunicación de reanudación de las mismas -a la que hemos reconocido ese efecto [véanse, por ejemplo, las sentencias de 18 de diciembre de 2013 (RJ 2014, 119) (rec. casa. 4532/2011), 6 de marzo de 2014 (RJ 2014, 1891) (rec. casa. 6287/2011), 13 de junio de 2014 (RJ 2014, 3432) (rec. casa. 848/2012) y 12 de marzo de 2015 (RJ 2015, 1802) (rec. casa. 4074/2013)]-, que se notificó a la entidad inspeccionada el 15 de junio de 2009, una vez que el proceso penal concluyó por auto de fecha 11 de marzo de 2009.

No pudiéndose entender interrumpido el plazo de prescripción del derecho a liquidar el IVA de los años 1999, 2000 y 2001 hasta esta última fecha, debemos declarar prescrito el derecho de la Administración tributaria a liquidar el IVA correspondiente a septiembre y octubre de 1999, y octubre y noviembre de 2001, que son los concernidos por este recurso, porque entonces el plazo de prescripción de cuatro años, contado desde la finalización del reglamentario para presentar las correspondientes autoliquidaciones, se había consumado. Más aún, como es lógico, el 18 de febrero de 2010, cuando finalmente fue notificada la liquidación tributaria."

Siendo las circunstancias contempladas en dicha sentencia similares a las acaecidas en el presente, superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, careciendo la posterior remisión del expediente al Ministerio Fiscal de eficacia interruptiva de la prescripción y no habiéndose producido dentro del plazo de prescripción acto de reanudación formal en los términos de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencias de 12-03-2015 (rec. nº. 4074/2013), 23-05-2016 (rec. nº. 789/2014) y 21-06-2016 (rec. nº. 1591/2015), debe anularse el acuerdo de liquidación, al haberse notificado una vez consumado el plazo de prescripción del derecho a liquidar el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2000, 2001 y 2002.

(...)

No obstante, el caso que aquí es objeto de estudio no es el descrito puesto que aquí resulta de aplicación lo recogido en la LGT de 2003 y en el RGAIT de 2007, y no la normativa tributaria anterior.

Procede, por tanto, analizar si la remisión del expediente al Ministerio Fiscal tiene alguna consecuencia en relación a lo que aquí se está analizando.

A juicio de este Tribunal Central, se plantean diversas alternativas a la hora de analizar la naturaleza de esta actuación – la de remitir el expediente al Ministerio Fiscal – y, consecuentemente, a la hora de valorar las consecuencias de realizarla.

Así, una posibilidad es considerar que se trata de una actuación inspectora, realizada en el marco del procedimiento de comprobación, y a la que, por tanto, le resultan de aplicación todos los efectos que se predicán de éstas; particularmente, en el caso de que se tratase de un procedimiento que se ha excedido de su duración máxima permitida, si así se considerara, se trataría de una actuación a la que habría de considerarse como al resto: que habría perdido su virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo y período objeto de comprobación.

Otra posibilidad es entender que se trata de una actuación que, aunque sea realizada por la Inspección encargada de las actuaciones, tiene sustantividad y autonomía propias, separándose del procedimiento inspector y, en lo que nos interesa, produciendo por sí misma la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo y período al que se refiere el expediente que se manda al Ministerio Fiscal. Para

sustentar esta alternativa, resulta esencial acudir a lo que recoge la LGT, desde su entrada en vigor, en su artículo 68.1.b) LGT, relativo a la interrupción de los plazos de prescripción – es decir, al margen de las normas específicas reguladoras de los procedimientos inspectores – en el que se reconoce, como acto interruptivo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar un tributo “(...) la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal”.

Y aun se presenta una alternativa adicional, atendiendo a la versión del artículo 180.1 LGT vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 34/2015 según el cual

“Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.

Recoge este precepto una suspensión del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar un tributo y ejercicio que haya sido objeto de remisión al Ministerio Fiscal por haberse apreciado indicios de delito contra la Hacienda Pública, que terminará, reanudándose el cómputo del plazo prescriptivo, cuando, tras habersele sido devuelto el expediente por la jurisdicción penal por no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración “inicie” o “continúe” sus actuaciones.

A este respecto, resulta conveniente acudir a lo que ha dictado la Audiencia Nacional en su reciente Sentencia de 25 de enero de 2018 (Rec. Nº 225 / 2016), en la que se analiza un caso similar cuyos datos relevantes, en síntesis, son:

- El 10 de enero de 2005 le fue notificada a la entidad la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general en relación con el IVA 2004, dictada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía.

- El 12 de junio de 2006, se emite informe para remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal por apreciar la Inspección indicios de delito fiscal; tras las alegaciones presentadas por la entidad, el 27 de julio de 2006, la Inspección remitió el expediente administrativo al Ministerio Fiscal.

- Tramitado el correspondiente proceso penal, se dicta Sentencia condenatoria por el Juzgado de lo Penal Núm. 11 de Sevilla, la cual fue revocada por la dictada en apelación por la Audiencia Provincial de Sevilla el 11 de abril de 2014, que absolvió libremente a los acusados.

- Firme dicha sentencia, el 22 de julio de 2014 se notificó a la entidad "Comunicación de continuación de actuaciones" por el equipo inspector competente, incoándose Acta de Disconformidad el 12 de septiembre de 2014

- Con fecha 14 de octubre de 2014, se le notificó Acuerdo de Liquidación, en el que se hacían constar, además, las dilaciones e interrupciones justificadas que -a juicio de la inspección- se habían de tener en cuenta para computar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras:

o 7 días, por entrega parcial de la documentación, entre el 10 y el 17 de enero de 2005;

o 8 días, por petición CMR, entre el 25 de enero y el 2 de febrero de 2005;

o 175 días, por petición de informes a otros estados, entre el 29 de marzo y el 20 de septiembre de 2005;

o 2.829 días, por remisión del expediente al Ministerio Fiscal, entre el 27 de julio de 2006 y el 25 de abril de

2014.

Desde el punto de vista procedimental, en este expediente objeto de análisis por la AN y ante la pretensión, deducida por la entidad interesada, de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por exceder el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, en la Sentencia se concluye:

“QUINTO: No concurre la prescripción invocada por el recurrente. Es verdad que el acuerdo del Inspector Jefe comete un error cuando dice "que entre las fechas 10/01/2005 y 17/01/2005 por una parte, y por otra desde 25/01/2005 y 22/02/2005, se considera que se han producido dilaciones en el procedimiento por causas no imputables a la Administración por un total de 27 días".

En realidad, las dilaciones imputables al interesado y no se discuten por éste, se produjeron entre el 10 al 17 de enero de 2005 (7 días) y del 25 de enero al 2 de febrero de 2005 (8 días) junto con los 175 de interrupción justificada por la petición de datos de otros países pertenecientes a la U.E; por lo tanto, hubo unas dilaciones no imputables a la Administración de 190 días en total.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el 10 de enero de 2005, por lo que deberían concluir el 10 de enero de 2006, y a ese plazo hay que añadir 190 días por las dilaciones injustificadas.

Quiere ello decir que aunque admitamos que el 19 de julio de 2006 se perdió el efecto interruptivo de la prescripción derivado del inicio de las actuaciones inspectoras el 10 de enero de 2005, al tiempo de remitirse las actuaciones al Ministerio Fiscal, el 24 de julio de 2006, previa notificación a la entidad recurrente como acredita el doc. 1 que acompaña el Abogado del Estado con su escrito de contestación a la demanda, no había finalizado el plazo de prescripción de cuatro años del IVA, ejercicio 2004 (el trimestre más antiguo, el tercero, había comenzado a prescribir el 20 de octubre de 2004), por lo que el plazo de cuatro años de prescripción hubiera concluido el 20 de octubre de 2008 si bien la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal y las actuaciones penales posteriores interrumpieron el cómputo de la prescripción.

Por otra parte, el art. 180 LGT dice que el procedimiento, en virtud de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal "quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal." De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes".

La reanudación del cómputo significa que una vez dictada sentencia sin declaración de responsabilidad penal el plazo originario de prescripción de 4 años se computa sumando al tiempo transcurrido desde su inicio (fin del plazo voluntario de ingreso) hasta su suspensión (por la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal) el transcurrido desde que terminó la suspensión con la devolución de las actuaciones seguidas ante el Juez Penal).

El plazo de prescripción comenzó el 20 de octubre de 2004, se interrumpió por el inicio de las actuaciones inspectoras el 10 de enero de 2005 si bien el efecto interruptivo se perdió el 19 de julio de 2006. Desde aquella fecha hasta el 24 de julio de 2006, fecha de remisión del expediente al Ministerio Fiscal han transcurrido 639 días (un año, 9 meses y 4 días).

Por lo tanto, el plazo restante de 821 días, que empezó a correr el 19 de julio de 2006, quedó "suspendido" el 24 de julio siguiente con la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal y reanudado - ex artículo 180.1 de la LGT/2003 con la devolución de las mismas a la Administración tributaria el 24 de abril de 2014, de manera que cuando se dictó el acuerdo de liquidación el 9 de octubre siguiente, notificado el 14 del mismo mes, no había transcurrido dicho plazo habiéndose dictado el acuerdo de liquidación dentro del plazo de prescripción de cuatro años descontada la suspensión del procedimiento penal.

Por lo demás, las sentencias que cita la parte recurrente, de 25 de mayo de 2015, rec. en unificación de doctrina 1479 / 2014 y de 24 de junio de 2015 rec. 299/2014 se refieren a un supuesto distinto, en concreto, a cuando se produce una ampliación de las actuaciones inspectoras una vez cumplido el plazo inicial de su duración de doce meses, de ahí que el Tribunal Supremo entienda que, en ese caso, la remisión de las actuaciones a la Fiscalía no interrumpa el cómputo de la prescripción porque " eso supondría reconocer una suerte de "segunda interrupción" del cómputo de la prescripción que opera dentro del mismo procedimiento; o, en otras palabras, interrumpir lo que estaba ya interrumpido. Luego, desaparecido el efecto interruptivo inicial no puede "revivir" esta especie de "segunda interrupción".

La situación es distinta en el presente caso, en el que no ha habido una ampliación de las actuaciones inspectoras, con posterioridad a los doce meses iniciales de su duración.

Si aplicamos el criterio expresado por la Audiencia Nacional en la Sentencia citada al caso aquí planteado tenemos que las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 21 de septiembre de 2010, por lo que, en principio,

debieron haber concluido el 21 de septiembre de 2011, si bien a ese plazo habría que añadir 38 días por la dilación computada por el retraso en la aportación de documentación, producida entre el 24 de octubre y el 2 de diciembre de 2010.

Sin perjuicio de que, como ya se ha expuesto, el propio acuerdo liquidatorio reconoce que las actuaciones inspectoras se excedieron de su plazo máximo de duración (que se ha producido el 22 de junio de 2013) con lo que se perdió el efecto interruptivo de la prescripción derivado del inicio de las actuaciones inspectoras y de todas las actuaciones del procedimiento previas al incumplimiento, no puede obviarse que, al tiempo de remitirse las actuaciones al Ministerio Fiscal, el 24 de octubre de 2011, no había finalizado el plazo de prescripción de cuatro años del IS, ejercicio 2007 (el derecho de la Administración a liquidar el IS 2007, de 4 años, se inició el 26 de julio de 2008 y concluiría, si no hubiesen existido actuaciones con eficacia interruptiva, el 26 de julio de 2012).

Teniendo en cuenta lo anterior, y considerando lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT, que dice que el procedimiento, en virtud de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal *"quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal."* Y que *"De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes"*, únicamente queda llegar a la misma conclusión que alcanza la AN en la Sentencia transcrita: La reanudación del cómputo significa que una vez producido el sobreseimiento del expediente penal – Auto Juzgado de Instrucción Nº ... acordando el sobreseimiento provisional de 4 de junio de 2013 – el plazo originario de prescripción de 4 años se computa sumando al tiempo transcurrido desde su inicio (fin del plazo voluntario de ingreso, 26 de julio de 2008) hasta su suspensión (por la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal, el 24 de octubre de 2011) el transcurrido desde que terminó la suspensión con la devolución de las actuaciones seguidas ante el Juez Penal.

En términos concretos, habiendo comenzado el plazo de prescripción del IS 2007 el 26 de julio de 2008, y habiéndose remitido las actuaciones al Ministerio Fiscal el 24 de octubre de 2011, habían transcurrido, en ese momento, 1.185 días (3 años y casi 3 meses) del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo, por lo que el plazo restante, hasta agotar los 4 años de prescripción (algo más de 9 meses), empezaría a correr una vez la Inspección tuviese conocimiento del sobreseimiento del expediente en vía penal. Ha de señalarse que este Tribunal Central no ha podido acreditar la fecha exacta en que se recibió en la Dependencia Regional de Inspección actuante la copia del Auto de 4 de junio de 2013 del Juzgado de Instrucción Nº ... de ... disponiendo el sobreseimiento provisional de las actuaciones, constando únicamente el oficio, firmado el 19 de junio de 2013, por la Inspectora Regional en virtud del cual dispone la continuación del procedimiento de inspección referido a **TRANSPORTES X, S.** y al IS 2006 y 2007. Tomaremos esta fecha como referencia mínima, concluyendo, por tanto, que los 275 días restantes para agotar la prescripción del IS 2007 (los poco más de 9 meses que restaban tras la suspensión del artículo 180.1 LGT) no se habían agotado cuando, el 25 de noviembre de 2013, se notificó el acuerdo liquidatorio referido a dicho tributo y período objeto de impugnación, el cual no puede, por tanto, anularse por haber prescrito el derecho de la Administración a liquidar, puesto que dicha prescripción no se había producido en esa fecha de noviembre de 2013.

Ello sin perjuicio de las consecuencias que pudieran derivarse en cuanto a la determinación de los intereses de demora a tenor de lo dispuesto por el artículo 150.3 LGT, según el cual:

"El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento".

Esto es, en la determinación de los intereses de demora de la liquidación referida al ejercicio 2007, procedía excluir de su cómputo aquellos devengados durante el periodo que medió entre el 22 de junio de 2013 (fecha en la que debieron finalizar aquellas actuaciones, según impone el artículo 150.1 de la norma citada), y el 25 de noviembre de 2013 (fecha en la que finalizaron las actuaciones, con la notificación del correspondiente acuerdo a la entidad interesada). En el acuerdo liquidatorio consta que así se hizo, por lo que no procede estimar las alegaciones que, en este punto, plantea la entidad recurrente.

Cuarto:

El reclamante impugna la dilación por no aportación de documentación y cuestiones relacionadas con la interrupción justificada por la remisión al Ministerio Fiscal. Se trata de la Dilación imputada entre el 25 de octubre de 2010 y el 2 de diciembre de 2010 (de 38 días netos), por el retraso en la aportación de los libros de actas y de socios, que habían sido requerido en la comunicación de inicio y no aportados en la primera comparecencia de 25 de octubre de 2010.

El contribuyente manifiesta que dicho retraso no respondió a una conducta obstruccionista y que la información contenida en esa documentación se contenía en la escritura de 16 de abril de 2004 aportada en la primera visita que reflejaba que los socios de la sociedad eran D. **FXx...** y D. **Rx...** Además, su condición de administradores figuraba en el Registro Mercantil.

Sobre esta dilación el TEAR dijo:

La primera dilación, por no aportar documentación requerida, comprende el periodo desde el 24.10.2010 y hasta el 02.12.2010, por un total de 38 días. Según consta en el expediente, en la comunicación de inicio se requirió la aportación de los originales de los libros de actas y de socios, que no fueron aportados en la primera comparecencia documentada en diligencia de 25/10/2010. En la siguiente comparecencia, documentada en la diligencia nº 2 de fecha 02.12.2010, se recoge la aportación. A juicio de este tribunal, los citados libros constituyen una documentación relevante para el procedimiento, en la medida que lo que se ventila es la existencia de una simulación por los socios de la entidad; fueron requeridos, no aportados, y vueltos a requerir una sola vez, no habiéndose dilatado en exceso ni habiéndose requerido reiteradamente los citados libros. Con ello se cumplen las exigencias jurisprudencialmente exigidas para la consideración de esta falta de aportación de la documentación como dilación.

A lo dicho por el TEAR debemos añadir que los socios de la entidad podrían haber cambiado desde la escritura de 16 de abril de 2004 y, además, el cambio de socios podría no haber sido inscrito en el Registro Mercantil. Por otro lado, que los administradores figurasen inscritos en el Registro Mercantil no aporta nada respecto de si tenían también la condición de socios, siendo relevante, desde este punto de vista, la petición cursada por la Inspección.

Por último, el contribuyente sostiene que no tuvo una actitud obstruccionista. Aunque el recurrente no tuviera voluntad de entorpecer el procedimiento, lo cierto es que los retrasos producidos impidieron terminar el procedimiento en un plazo más breve. En este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 2017 (recurso 351/2016), que confirma lo sentado en la sentencia de 19 de julio de 2016 (recurso 2553/2015), afirma:

En definitiva, si todo ello se entiende de este modo, se seguiría la misma doctrina que se desprende de la sentencia de 19 de julio de 2016 (RC 2553/2015, FD Sexto), en la que se declaró que de la consolidada doctrina jurisprudencial sobre dilación imputable no deriva que basta confirmar que la Inspección siguió practicando diligencias y actuaciones para negar la posibilidad de imputar dilaciones al inspeccionado por la tardía aportación de documentación requerida, porque resulta posible y razonable entender que la aportación tardía de la documentación, siempre que su requerimiento fuera pertinente, aun cuando no impidiera seguir practicando diligencias y actuaciones, sí demoró la finalización del procedimiento de inspección, y de lo que se trata es de decidir si se respetó el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras legalmente previsto (en este sentido la sentencia de 20 de diciembre de 2016, casación 2298/2015).

Como se ve, el hecho de que se hayan realizado actuaciones y de que el contribuyente no haya actuado de mala fe no es óbice para considerar que el retraso en la aportación de documentación demoró la terminación del procedimiento y que resulta procedente su cómputo como dilación.

Quinto:

Una vez resueltas las cuestiones de índole procedimental, pasamos a analizar la cuestión de fondo que se plantea, es decir, si ha resultado acreditada la existencia de simulación en la actividad realizada por la entidad mercantil y sus socios / administradores.

Como dijimos, el ajuste practicado al contribuyente en los 2 periodos 2007 y 2009 (el 2006 ha sido declarado prescrito en los términos expuestos) consistió en la atribución de las rentas que habían sido inicialmente declaradas por sus socios D. **FXx...** y D. **Rx...** como rendimientos de las actividades económicas en estimación objetiva.

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana confirmó tales ajustes en sede de las personas físicas en los periodos 2006 y 2007 (el 2009 está todavía *sub iudice* en dicho Tribunal).

Teniendo en cuenta que el ajuste practicado al contribuyente tiene el mismo fundamento, asumimos los argumentos del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana para confirmar la existencia de simulación.

Transcribimos a continuación los argumentos empleados en la sentencia de 26 de julio de 2017 (recurso .../2013) relativa al IRPF 2006 y 2007 de D. **Rx...** [los argumentos de la sentencia de 10 de octubre de 2017 (recurso .../2013) de IRPF 2006 y 2007 de D. **FXx...** son los mismos]:

TERCERO.-

*El nudo central del debate lo constituye la aseveración inspectora de que la actividad autónoma del actor era simulada, eludiendo la realidad jurídica de una actividad empresarial única por parte de **TRANSPORTES X S.L.**, con el propósito de acogerse a un sistema fiscal del IRPF y del IVA que no le correspondía por el nivel de facturación e ingresos.*

De entrada, debe decirse que la simulación comercial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes. El obligado tributario o bien realiza el hecho imponible y lo oculta o bien no realiza ningún negocio jurídico creando exclusivamente una apariencia jurídica.

Son características, por lo tanto: a) la declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes; b) la finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración tributaria .

El límite a las variantes negociales lo otorga la denominada economía de opción que, como se encargó de señalar la STS 27 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 5670/2004) " la llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas" .

En esta línea, el Tribunal Constitucional, STC 46/2000 , rechaza las que califica de " economías de opción indeseadas", considerando como tales " la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras ", y que tienen como límite "el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el artículo 31.1 de la Constitución y de una más plena realización de la justicia tributaria" ... En consecuencia, "si bien el respeto al expresado principio plasmado en el art. 31.1 CE no exige que el legislador deba tomar en consideración cada una de las posibles conductas que los de su autonomía patrimonial " (en sentido similar, STC 214/1994, de 14 de julio), no es menos cierto que del mismo puede deducirse que la Ley debe necesariamente arbitrar los medios oportunos o las técnicas adecuadas que permitan reflejar la totalidad de los rendimientos obtenidos por cada sujeto pasivo en la base imponible del ejercicio" (FD Tercero).

*Tras examinar el expediente administrativo, y tomando en consideración los abundantes elementos probatorios documentales, esta Sala aprecia la existencia de una única actividad económica atribuible a la sociedad **TRANSPORTES X S.L.**, pues el recurrente no parece realizar a título individual ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos determinantes de una actividad económica propia.*

Existen serios indicios de que se ha producido una simulación, dando la apariencia de actividad propia mediante una división no real de la única actividad económica, la de transporte de mercancías por carretera.

Por ello, la Inspección considera que las facturas emitidas por el Sr. Ildefonso a la sociedad son falsas, no corresponden a operaciones reales. Por su parte, las facturas emitidas por el Sr. Ildefonso a terceros se consideran ingresos de la actividad de la sociedad, y las facturas recibidas por el Sr. Ildefonso , así como los gastos de personal incurridos, se consideran gastos de la actividad de la sociedad.

*Se trató, pues, de realizar una división artificial de la única actividad económica, la desarrollada por **TRANSPORTES X, S.L.**, dándose de alta cada socio y administrador solidario (D. Saturnino y el actor D. Ildefonso) como transportistas autónomos. Ambos tributaron en régimen de estimación objetiva en el IRPF y en régimen simplificado en el IVA, regímenes en que el importe a ingresar se determina en función de módulos objetivos*

y no de las ventas, logrando un considerable ahorro fiscal para la sociedad y los socios solidarios. Éstos cobraron cantidades significativas de la sociedad sin tributar por ellas, como retribución de fondos propios (dividendos, rendimientos de capital mobiliario en el IRPF). En su ficción empresarial declararon rendimientos negativos de actividad económica calculados por estimación objetiva, logrando así minorar la tributación en el IRPF de sus demás rentas. La sociedad, por el contrario, obtuvo unos gastos por las facturas emitidas por los socios, y se dedujo las cuotas de IVA repercutidas por ellos, sin que los socios las ingresasen en el Tesoro Público.

También consta en el expediente, y así lo pone de relieve la Inspección, que, para el desarrollo de la simulada actividad como autónomos, contratan a trabajadores antes empleados por la sociedad, todos extranjeros y varios de los cuales declaran como domicilio fiscal las instalaciones y domicilio de **TRANSPORTES X SL**, adquieren cabezas tractoras a la misma empresa que las suministra a la sociedad, no disponen de local ni de ningún elemento de inmovilizado o bien de inversión distinto de los anteriores, no contratan seguro de sus vehículos, haciéndolo la mercantil que administran, y cada socio abre cuentas bancarias en las mismas entidades y sucursales que la sociedad, las facturas emitidas por uno y otro socio tienen idéntico formato, sus libros de facturas emitidas son equivalentes, figurando supuestas retenciones que no constan en las facturas emitidas, sus vehículos pasan las inspecciones técnicas en las mismas instalaciones que los de la sociedad, no hay gastos de renovación o reparación de neumáticos, cada socio obtiene la misma financiación para adquirir sus vehículos con el aval del otro socio y de la sociedad, en la mayoría de los documentos de transporte internacional de mercancías (CMR) aportados, junto a las facturas emitidas figura como transportista la sociedad, si bien consta además un sello con los datos del autónomo. Y en ambos casos con facturación casi exclusiva a su empresa.

Se da la circunstancia de que el actor y su socio ambos son trabajadores asalariados de la empresa, a jornada completa. La regularización al demandante Sr. Ildefonso consiste en considerar que no ha desarrollado actividad empresarial a título individual. Por lo tanto, no hay rendimiento neto de actividad económica alguno. Las facturas emitidas se consideran falsas.

Según la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, la calificación fiscal que debe corresponder a los ingresos que el Sr. Ildefonso percibe de la sociedad **TRANSPORTES X S.L.**, de conformidad con la LIRPF de 2006, tales ingresos son rendimientos íntegros del capital mobiliario y corresponden a rendimientos por la participación en los fondos propios de la entidad, son dividendos.

Analizando los hechos probados en el proceso que se acaban de relatar, se llega a la conclusión de que el actor no optó por unas opciones fiscales válidas sino practicó una reiterada y consciente simulación para obtener unas ventajas fiscales que no le correspondían.

Así, la STC 120/2005, de 10 de mayo, explica que "... mientras que la simulación comercial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista".

La STS de 25 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 376/2004) establece que: « Para decidir cuál de las citadas conclusiones es correcta conviene recordar que «la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada», y que aquélla puede ser absoluta, lo que sucede cuando «tras la apariencia creada no existe causa alguna», o relativa, que se da cuando «tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso», esto es, cuando «[t]ras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes» .

En el ámbito tributario, la simulación se introdujo expresamente en el art. 25 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (L.G.T.), en su redacción dada por la Ley 25/1995 (aplicable al supuesto de autos), precepto en virtud del cual «[e]l tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los efectos que pudieran afectar a su validez»; y en la actualidad se recoge en el art. 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que establece que «[e]n los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes» (apartado 1), que «[l]a 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» (apartado 2), y que «[e]n la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente» (apartado 3).

En todo caso, aunque igualmente conocido, resulta necesario subrayar que, " para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación

a terceros, en este caso a la Administración tributaria » (Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000), FD Quinto]; y que « la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma», de modo que «la "causa simulandi" debe acreditarla la Administración que la alega » (Sentencia antes cit., FD Octavo), en virtud de los arts. 1.214 C.C . y 105 y ss. de la Ley 58/2003 .

Por tanto, la simulación o el negocio jurídico simulado tiene «un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia», y, según tiene establecido esta Sección, el resultado de esa valoración es «una cuestión de hecho, y su constatación es facultad de los Tribunales de instancia y no es revisable en casación salvo que se demuestre que es ilógica» (STS de 20 de septiembre de 2005, rec. cas. núm. 6683/2000 , FD Sexto].

De igual forma, la Sala Primera de este Alto Tribunal viene afirmando que « la calificación de un contrato es función que compete al Tribunal de instancia y que debe ser respetada en casación, a no ser que sea ilógica, absurda o vulnere las normas de hermenéutica contractual » [Sentencia de la Sala de lo Civil de 11 de octubre de 2006 (rec. cas. núm. 4596/1999), FD Segundo], o, dicho de otro modo, cuando « manifiestamente han sido vulneradas las normas interpretativas o los resultados obtenidos pugnan con el recto criterio » [Sentencia de la Sala Primera de 10 de abril de 1981 , FD 3]» (FD 4).

En el mismo sentido, se han pronunciado, entre muchas otras, las Sentencias de la Sala de lo Civil del TS de 21 de julio de 2003 (rec. cas. núm. 3937/1997 , FD Tercero); de 25 de septiembre de 2003 (rec. cas. núm. 4123/1997), FD Tercero ; de 11 de mayo de 2004 (rec. cas. núm. 2739/1999), FD Primero A); y de 29 de mayo de 2008 (rec. cas. núm. 1048/2001), FD Tercero. La STS 27 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 5670/2004) aprecia simulación al realizar una operación que no respondía a la finalidad propia del contrato. En igual sentido, la STS de 1 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2535/2003) y otras en la que se apreció la existencia de simulación: STS de 21 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 136/2003): cesión de usufructo de obligaciones bonificadas y la de 26 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 1278/2004), derechos de imagen de los futbolistas.

Explicado el marco jurídico y jurisprudencial, se aprecia de la lectura del expediente administrativo y de la prueba practicada en autos, en particular de las actas de la Inspección y de las liquidaciones de deuda tributaria y sanciones, tal como se ha reflejado anteriormente, que la actuación de la Inspección de la AEAT fue minuciosa y ampliamente motivada, lo que permite aproximarse a los hechos y razones jurídicas del litigio con la adecuada claridad y conocimiento de causa (artículo 105 de la Ley General Tributaria y 217 y siguiente de la LEC).

En consecuencia, deben relatarse los indicios tomados en consideración por la Inspección, que permiten a este Tribunal alcanzar la convicción probatoria de que estamos ante una simulación con la finalidad de eludir el pago de los tributos que corresponden. Así, señala la Inspección:

" - D. Saturnino y D. Ildefonso son socios únicos y administradores solidarios de la entidad.

- Los dos, además de sus supuestas actividades empresariales, prestan servicios que manifiesten ser de jornada completa para la entidad recurrente, en particular, D. Saturnino como encargado de logística y operativa y D. Ildefonso funciones administrativas.

- El domicilio fiscal de la actividad tanto de D. Saturnino como de D. Ildefonso coinciden con el domicilio fiscal de la entidad, sin que dispongan de otro local para el desarrollo de la actividad.

- Aunque han adquirido cabezas tractoras para desarrollar la actividad, no declaran haber tenido otros gastos como reparaciones, neumáticos,...correspondientes con tales cabezas tractoras. Se ha comprobado que el seguro de tales cabezas tractoras se ha contratado y abonado por la entidad recurrente, **Transportes X SL**. No cuentan con otro medio material para el desarrollo de la actividad.

- En la mayoría de los documentos de transporte internacional de mercancías (CMR) aportados junto a las facturas emitidas figura como transportista la sociedad.

- Se han producido ingresos de los servicios supuestamente prestados por D. Saturnino y D. Ildefonso en cuentas de la entidad, así como pagos de gastos de éstos también con cargo a cuentas de la entidad.

- La dirección, gestión y encomienda de los trabajos supuestamente efectuados por D. Saturnino y D. Ildefonso se realiza de forma directa por la entidad, con sus propios medios, figurando además los mismos números de teléfono, fax, dirección y apartado de correos que los correspondientes a la entidad.

- Los trabajadores de D. Saturnino y D. Ildefonso , que también lo fueron de la entidad, requeridos por la Inspección han confirmado la encomienda y dirección conjunta de las actividades".

Pues bien, de lo actuado se desprende de forma resumida que el actor y su socio crearon, en torno a una real única actividad de transporte de mercancías por carretera por parte de una sociedad de la que eran socios y administradores, una apariencia formal para simular actividades empresariales autónomas de cada uno de ellos, ya que se fueron dando de alta de manera sucesiva en el tiempo conforme iba creciendo el volumen de negocio de la actividad, evidenciaron la finalidad de dividir formalmente la estructura dentro de las variables de corte del Régimen de Estimación Objetiva en el IRPF y del régimen simplificado en el IVA .

De esta manera se incumplieron los parámetros objetivos de permanencia en los regímenes tributarios de estimación objetiva en IRPF y simplificado en IVA, por lo que tales ingresos fueron considerados rendimientos íntegros del capital mobiliario y corresponden a rendimientos por la participación en los fondos propios de la entidad, son dividendos a efectos del IRPF.

Es por ello por lo que esta Sala debe considerar ajustada a derecho la actuación inspectora, respaldada por indicios tan serios como contundentes, frente a la que la demanda tan solo argumenta de forma poco convincente, sin rebatir con una mínima eficacia las imputaciones de la Administración tributaria, y sin probar como debiera la pertinencia de sus actuaciones fiscales en 2006, 2007 y 2008. Existen demasiados y serios indicios en el expediente administrativo como para alcanzar otra conclusión que la confirmatoria de la actuación inspectora, sobre la que no se ha desvirtuado extremo alguno.

A igual conclusión desestimatoria se llega sobre las alegaciones subsidiarias de la demanda, pues no procede minorar la cuota líquida atribuida al actor con las retenciones a cuenta de la sociedad, pues ésta no se realizaron en su momento por expresa voluntad de la sociedad y sus socios administradores, sin previo ingreso de las mismas en la Hacienda Pública, además de ser relevante evitar el enriquecimiento injusto que supondría para el sujeto pasivo el descontar de su tributación unas retenciones que nunca se practicaron ni han sido liquidadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. En cuando a las deducciones por doble imposición de dividendos, no proceden a tenor de los arts. 81 de la LIRPF , en relación al artículo 23.4, por tratarse los dividendos de utilidades procedentes de una entidad por la condición de socio del actor, habiendo obtenido estos rendimientos de forma simulada, siendo procedente integrar esas retribuciones al 100%.

Por lo expuesto, la pretensión debe desestimarse.

Sexto.

Pasamos ahora a analizar las sanciones que se mantienen subsistentes, esto es, las referidas al IS 2007 y 2009.

El recurrente sostiene que no se ha motivado suficientemente la culpabilidad.

Teniendo en cuenta que la motivación de la culpabilidad es la misma, en términos sustanciales, que la recogida en los acuerdos de imposición de sanción de los ya referidos D. **Rx...** y D. **Fxx...**, asumimos también los argumentos de la sentencia de 26 de julio de 2017 (recurso .../2013) relativa al IRPF 2006 y 2007 de D. **Rx...** [los argumentos de la sentencia de 10 de octubre de 2017 (recurso .../2013) de IRPF 2006 y 2007 de D. **Fxx...** son los mismos] para considerar los acuerdos de imposición de sanción ajustados a derecho:

Por último, respecto a la impugnación de la sanción, resulta patente de lo anteriormente expuesto que la conducta del demandante fue antijurídica, estando correctamente tipificada en los arts. 179.2 y 3 , 183.1 y 191.1 de la Ley General Tributaria , estando más que motivada la sanción en lo que respecta a las adecuadas explicaciones de la antijuricidad y tipicidad de la conducta actora. En cuanto a la culpabilidad, el acuerdo sancionador de 4-1-2012, en su FD Cuarto, trata la culpabilidad y la motiva de la siguiente manera:

"... Según se acredita en el procedimiento inspector que antecede a este procedimiento sancionador, el sujeto infractor simuló junto con otro socio el ejercicio por cada uno a título individual de una actividad económica (transporte de mercancías por carretera), facturando casi con exclusividad a la sociedad **Transportes X SL**, NIF ..., de la que era socio al 50% y administrador solidario y declarando un rendimiento neto de la actividad negativo en régimen de estimación objetiva en el IRPF, con la consecuencia de minorar la tributación de las restantes rentas que integran la parte general de la base imponible.

Tal simulación consistió en realizar una división artificial de la única actividad económica, la desarrollada por **Transportes X SL**, dándose de alta cada socio y administrador solidario (Saturnino y Ildefonso) como transportistas autónomos. Ambos tributaron en régimen de estimación objetiva en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en régimen simplificado en el impuesto sobre el valor añadido, regímenes en los que el importe a ingresar se determina en función de módulos objetivos y no en función de las ventas, logrando un considerable

ahorro fiscal para la sociedad y los socios. Estos cobraron cantidades significativas de la sociedad sin tributar por ellas como retribución de fondos propios (rendimientos de capital mobiliario en el IRPF), aparentando que obtenían rendimientos negativos de una actividad económica, y logrando así minorar la tributación en el IRPF de sus demás rentas.

La sociedad por su parte se dedujo unos gastos y unas cuotas de IVA por las facturas recibidas de sus socios, los cuales las emitían sin coste fiscal para ellos y sin que tales facturas respondieran a un verdadero ejercicio de la actividad de transportistas por parte de ellos.

Para el desarrollo de la simulada actividad como autónomos contratan a trabajadores antes empleados por la sociedad, todos extranjeros, varios de los cuales declaran como domicilio fiscal las instalaciones y domicilio de la empresa, adquieren cabezas tractoras a la misma empresa que las suministra a **Transportes X SL**, no disponen de local ni de ningún elemento de inmovilizado o bien de inversión distinto de los anteriores, no contratan seguro de sus vehículos haciéndolo **Transportes X SL**, cada socio abre cuentas bancarias en las mismas entidades y sucursales que la sociedad, las facturas emitidas por uno y otro socio tienen idéntico formato, sus libros de facturas emitidas son equivalentes figurando supuestas retenciones que no constan en las facturas emitidas, sus vehículos pasan las inspecciones técnicas en las mismas instalaciones que los de la sociedad, no hay gastos de renovación o reparación de neumáticos, cada socio obtiene la misma financiación para adquirir sus vehículos con el aval del otro socio y de la sociedad, en la mayoría de los documentos de transporte internacional de mercancías (CMR) aportados junto a las facturas emitidas figura como transportista la sociedad si bien consta además un sello con los datos del autónomo. Y en ambos casos facturan casi exclusiva a la SL de la que son socios.

Se da la circunstancia de que ambos son trabajadores asalariados de la empresa a jornada completa.

Por lo anterior, se estima que la conducta del obligado tributario fue inequívocamente voluntaria y planificada, apreciándose el concurso de dolo, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT, y no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT, se estima que procede la imposición de sanción".

La lectura de la descripción inspectora de la culpabilidad del actor permite apreciar que está debidamente motivada, explica de manera individualizada y sin estereotipos su conducta y analiza de forma pormenorizada su responsabilidad subjetiva, su comportamiento doloso. De la conducta apreciada en el actor resulta evidente que no estamos ante una interpretación razonable de la normativa tributaria, ni ante una denominada economía de opción, sino ante una simulación de negocios, entendida la simulación como la inexistencia de causa, como la ausencia en la realidad de la apariencia jurídica dada a un negocio o situación empresarial respondiendo el contrato o apariencia jurídica a otra finalidad diferente, siendo la consecuencia de esta simulación su ineficacia, la ausencia de efectos jurídicos en esta conducta o negocio, de conformidad al artículo 1.275 del Código Civil, 217.2 y 3 de la LEC y los artículos 13, 16 y 105 de la Ley General Tributaria. Se trata de una abusiva utilización del marco jurídico con la evidente finalidad de eludir el pago de tributos por parte de los recurrentes, evidenciando un ánimo elusivo y defraudatorio.

Por lo tanto, debemos desestimar la pretensión.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido EN SALA en el día de la fecha, en el presente recurso de alzada promovido por **TRANSPORTES X SL** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 28 de julio de 2015,

ACUERDA:

ESTIMARLO PARCIALMENTE, corrigiendo la resolución del TEAR al declarar prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IS 2006, anulando la liquidación y sanción correspondientes a dicho concepto, y confirmando la resolución impugnada en lo referente al IS 2007 y 2009.

[1] El subrayado es nuestro

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.