

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089512

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 186/2023, de 1 de marzo de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 968/2020

#### SUMARIO:

**Procedimiento de inspección. Plazo. Ampliación.** Recuerda la Sala que el acuerdo de ampliación del plazo debe razonar de manera específica y concreta las causas que exigen realizar actuaciones de inspección una vez transcurridos los doce meses iniciales, no siendo suficiente una motivación formal o aparente que haga referencia genérica a la concurrencia de los requisitos exigidos por la norma para acordar tal ampliación. En el presente caso, pone de manifiesto la Sala que desde la diligencia de fecha 2 de marzo de 2016 no se realizó ninguna actuación inspectora de comprobación. Y desde el día 20 de junio de 2016, fecha en que se dictó el acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones, el actuario se limitó a conceder al interesado el trámite de audiencia previo a la firma del acta. Así, estos actos anteriores, coetáneos y posteriores al mencionado acuerdo excluyen que la «especial complejidad» de la comprobación inspectora justificase la ampliación del plazo de duración del procedimiento, pues ninguna actividad de comprobación se llevó a cabo desde el 20 de junio de 2016, siendo patente que la tarea inspectora había concluido incluso meses antes. En consecuencia, puesto que el acuerdo de ampliación carece de validez y de eficacia, las actuaciones inspectoras que nos ocupan no podían tener una duración superior a doce meses y debían finalizar como máximo el día 20 de julio de 2016, pero no concluyeron hasta que se notificó el acuerdo de liquidación en fecha 19 de octubre de 2016, de manera que tuvieron una duración de doce meses y 91 días. Al haber durado las actuaciones inspectoras más de doce meses, el inicio de las mismas no interrumpió el plazo de prescripción, por lo que debe anularse la liquidación impugnada en lo que se refiere a los ejercicios 2010 y 2011 del Impuesto sobre Sociedades. **Aplicación e interpretación de las normas. Simulación. Artificiosa la división de la actividad económica.** En la liquidación impugnada se afirma que es artificiosa la división de la actividad económica entre la entidad recurrente y una de sus socias y que existe una única actividad económica desarrollada por la mercantil. Se añade que esa simulación tenía por finalidad obtener un ahorro fiscal en dicha entidad a través de una disminución de ingresos y un aumento de gastos, sin que esta actuación incrementase la carga fiscal de la socia al tributar en el IRPF por el régimen de estimación objetiva y en el IVA por el régimen simplificado. Sin embargo, señala la Sala que la tesis de la Administración entra en colisión, en primer lugar, con el hecho de que por acuerdo de fecha 22 de enero de 2013, notificado el día 28 del mismo mes (más de dos años antes de iniciarse el procedimiento de inspección que nos ocupa), la socia fue excluida del régimen de estimación objetiva del IRPF y del régimen simplificado del IVA para los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012 por haber superado el límite de vehículos utilizados en la actividad, si bien con anterioridad, en concreto el día 20 de noviembre de 2012, la interesada había presentado declaraciones complementarias, tanto de IRPF como de IVA, declarando el rendimiento de la actividad en estimación directa simplificada en el IRPF y en régimen general en el IVA. Por tanto, en el ejercicio 2012 la socia tributó en el IRPF declarando la totalidad de los rendimientos de la actividad económica (estimación directa), y no por el régimen de estimación objetiva, de manera que quiebra uno de los fundamentos de la liquidación. Aparte de esto, también se basa la liquidación recurrida en la inexistencia de una auténtica estructura empresarial por parte de la socia de la entidad. Ahora bien, señala la Sala que esta afirmación entra en contradicción con otras pruebas obrantes en el expediente administrativo, que acreditan que la socia era titular de varios vehículos industriales (tres cabezas tractoras y tres semirremolques) y que figuraba de alta como empresaria en la Tesorería General de la Seguridad Social desde el año 2006, teniendo cuatro trabajadores dados de alta en el régimen general de la Seguridad Social (tres a tiempo completo y uno a tiempo parcial). Igualmente está demostrada la realización de numerosos transportes con los aludidos vehículos y la emisión de facturas por la socia a sus clientes por tales desplazamientos. Lo expuesto es suficiente para la Sala para concluir que la socia realizó en el año 2012 la actividad de transporte por carretera, y ello excluye la simulación en que se basa la liquidación recurrida. Aclara el Tribunal que la existencia de operaciones (vinculadas) entre la entidad actora y su socia persona física podría dar lugar, en su caso, a la correcta valoración de las mismas si no su hubiesen valorado precios de mercado, o a la consideración de otro tipo de rendimientos como consecuencia de pagos o entregas de dinero entre ambas, pero desde luego no demuestra que la actividad económica se haya realizado de forma exclusiva por la mercantil. En atención a las razones expuestas, se anula la liquidación impugnada en relación con el ejercicio 2012 por no ser conforme a Derecho, lo que implica la íntegra anulación de la liquidación, que ya ha sido anulada por prescripción con respecto a los ejercicios 2010 y 2011. Además, la anulación de la liquidación determina también la del acuerdo de imposición de sanción por carecer de cobertura jurídica.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 66, 104 y 150.  
RD 1065/2007 (RGAT), art. 184.

**PONENTE:**

*Don José Ignacio Zarzalejos Burguillo.*

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2020/0016229

Procedimiento Ordinario 968/2020

Demandante: TRACTOLE S.A.

PROCURADOR Dña. VICTORIA RODRIGUEZ-ACOSTA LADRON DE GUEVARA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

**SENTENCIA**

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo  
D<sup>a</sup> María Rosario Ornosá Fernández  
D<sup>a</sup> María Antonia de la Peña Elías  
D<sup>a</sup> Ana Ruz Rey

En la villa de Madrid, a uno de marzo de dos mil veintitrés.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 968/2020, interpuesto por la entidad TRACTOLE, S.A., representada por la Procuradora D<sup>a</sup> Victoria Rodríguez-Acosta Ladrón de Guevara, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de junio de 2020, que desestimó

las reclamaciones NUM000 y NUM001 deducidas contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010, 2011 y 2012; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida.

### Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

### Tercero.

Por auto de 24 de noviembre de 2021 se acordó el recibimiento a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones, habiéndose cumplido el trámite de conclusiones y señalándose para votación y fallo el día 28 de febrero de 2023, fecha en la que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de junio de 2020, que desestimó las reclamaciones deducidas por la entidad actora contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción referidos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010, 2011 y 2012, por importes respectivos de 164.249,79 euros y 170.326,79 euros.

### Segundo.

La resolución recurrida deriva de la liquidación que trae causa del acta de disconformidad A02- NUM002, incoada por la Inspección a la entidad actora en relación con el impuesto y ejercicios antes reseñados.

En el acuerdo que practicó la liquidación se hace constar, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

Las actuaciones se iniciaron mediante acuerdo notificado el día 20 de julio de 2015 y han tenido carácter parcial, limitado a la comprobación de las operaciones comerciales y financieras realizadas con doña Raimunda y/o a través de ella.

El 22 de junio de 2016 se notificó la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras por otros doce meses.

Durante la instrucción del procedimiento se suscribieron las siguientes diligencias: 18/09/2015 (nº 1), 28/10/2015 (números 2 y 3), 02/03/2016 (nº 4), 06/04/2016 (nº 5), 02/06/2016 (nº 6) y 22/06/2016 (nº 7).

A efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones, no se deben computar 56 días por dilaciones no imputables a la Administración tributaria: 49 días por incomparecencia (del 31/07/2015 al 18/08/2015) y 7 días por solicitud de aplazamiento (del 04/10/2016 al 11/10/2016), por lo que el plazo de 24 meses finaliza el 13 de septiembre de 2017.

El capital social de la entidad Tractole S.A. pertenece a don Carmelo (45,13%), doña Sara (20,87%), con Clemente (17%) y doña Raimunda (17%).

Su objeto social es el transporte de mercancías y viajeros por carretera, en todo el territorio nacional.

La Inspección considera que la división de la actividad empresarial entre el obligado tributario y doña Raimunda es artificiosa y su objeto es buscar un ahorro fiscal, existiendo una única actividad económica desarrollada por la mercantil Tractole S. A. Esto supone;

a) que no se consideran deducibles los gastos declarados por el contribuyente por las facturas recibidas de doña Raimunda, al haberse establecido que la persona física no ejerce la actividad de transporte de mercancías.

b) que se consideran deducibles los gastos facturados a doña Raimunda por otros proveedores, en cuanto tengan relación con la actividad del transporte de mercancías, así como los gastos asociados al personal que figura de alta a nombre de doña Raimunda.

Para fundamentar la regularización, la Inspección argumenta lo que sigue:

"(...) Tanto D<sup>a</sup> Raimunda, desde el ejercicio 2006, como TRACTOLE, S.A., desde la formación del censo del I.A.E. (1992), figuran matriculados en el epígrafe 722 "Transporte de mercancías por carretera". Asimismo hay que señalar que D<sup>a</sup> Raimunda, tributaba, en relación con la actividad económica declarada, en el régimen de estimación objetiva, en el IRPF, y en el régimen simplificado en el IVA. En fecha 28 de Enero de 2013, se notificó a la contribuyente la exclusión en los citados regímenes, aunque con anterioridad el 20/11/2012, presentó declaraciones complementarias de 2010, 2011 y 2012, tanto de IRPF como de IVA, declarando el rendimiento de la actividad en estimación directa simplificada, en IRPF, y el IVA en el régimen general.

Por parte de la Inspección actuaria se ha demostrado que la división de la actividad empresarial a partir de 2006, es artificiosa, existiendo una única actividad económica desarrollada por la Mercantil TRACTOLE, S.A.

Antes se deben señalar una serie de precisiones relativa a los indicios que han permitido a la inspección actuaria llegar a la conclusión que ha motivado la regularización, que la actividad presuntamente realizada por D<sup>a</sup> Raimunda es realmente realizada por el obligado tributario.

- Que cuando se trata de probar la irrealidad de un hecho, la prueba del mismo no resulta fácil.
- Que quien realiza actos encaminados a desvirtuar unos hechos con determinada repercusión tributaria favorable para quien los ejecuta es obvio que lo hará de la manera que resulte más difícil y complejo reconstruirlos.
- Que ante la ausencia de prueba directa, la Administración puede acudir a otros sistemas de fijación de los hechos, como son las presunciones que, con base en los artículos 106.1 y 108 de la LGT, es un medio de prueba admisible. La actual LEC 1/2000, las cataloga como medio de fijación de los hechos, puesto que las presunciones son realmente juicios lógicos en los que partiendo de un hecho base o indicio (que debe quedar acreditado) se llega a la fijación de un hecho presunto, que es el jurídicamente relevante, en virtud de un enlace preciso y directo realizado por la ley (presunción legal) o por quien debe realizarla (presunción judicial).

- Que en verdad, más que la fijación de los hechos por presunciones, se ha realizado por la utilización de lo que la jurisprudencia y doctrina del proceso penal viene denominando prueba por indicios. En la prueba por indicios nos encontramos con una serie de hechos, que deben estar acreditados, que separadamente pueden no significar nada, pero que, considerados en su conjunto, llevan a una determinada conclusión mediante un razonamiento lógico. Por tanto, más que cada hecho en sí, lo importante es la conclusión a la que se llega al considerarlos conjuntamente.

- Que el criterio de la realidad social, como canon interpretativo, se traducía en el Derecho tributario por el principio de que para aplicar correctamente el precepto legal de acuerdo con el fin que le es propio, era necesario proceder a la exacta valoración de la función económica de los hechos sociales a que se referían las normas impositivas. De este modo se consideró como exigencia del derecho impositivo que los impuestos fueran aplicados a las relaciones económicas, teniendo como base no tanto la forma jurídica dada por los sujetos como la efectiva realidad económica subyacente.

(...)

Realmente lo que ocurre en este caso es que se está simulando ( artículo 16 LGT ) una actividad por parte de D<sup>a</sup> Raimunda cuando realmente la actividad se realiza por TRACTOLE, y en este caso el hecho imponible a gravar es el realmente realizado por las partes y no el simulado que aparentan realizar.

En este caso, la simulación de la actividad por parte de D<sup>a</sup> Raimunda, se sustenta en los siguientes indicios:

- La íntima conexión existente entre la persona física y la jurídica. Así TRACTOLE, S.A. está participada por D<sup>a</sup> Raimunda, que además es miembro del consejo de administración. El resto de socios y miembros del consejo son el hermano y padres de D<sup>a</sup> Raimunda.

- Inexistencia de publicidad alguna del negocio de D<sup>a</sup> Raimunda, siendo además el teléfono de contacto que figura en las facturas ( NUM003), el mismo teléfono de contacto que el de TRACTOLE, S.A., correspondiendo éste a los locales de la Mercantil en C/ Sector Foresta, 6 (Tres Cantos - MADRID).

- Inexistencia de local afecto a la actividad, en el caso de D<sup>a</sup> Raimunda.

- El destinatario mayoritario de las facturas emitidas por D<sup>a</sup> Raimunda, es TRACTOLE, S.A., según el detalle siguiente:

(...)

- En la mayoría de los albaranes de los transportes facturados por D<sup>a</sup> Raimunda, figura como transportista TRACTOLE, S.A.

- En relación con las facturas emitidas por D<sup>a</sup> Raimunda a otros clientes, distintos de TRACTOLE, S.A., cabe hacer las siguientes valoraciones:

o En los ejercicios 2010 y 2011, figura en el membrete, de las mismas, la inscripción "GRUPO TRACTOLE".

o De manera mayoritaria el transporte ha sido efectuado por vehículos de TRACTOLE, S.A. o por otros empresarios relacionados con la Mercantil, sin que la contribuyente reciba ninguna factura por las prestaciones de servicios que ella factura, con los medios materiales de terceros. Del total de transportes comprobados se observa que poco más de un 10% son realizados con vehículos cuya titularidad corresponde a la contribuyente, y cerca del 60% con vehículos propiedad de TRACTOLE, S.A., según el siguiente detalle:

(...)

Sin que D<sup>a</sup> Raimunda tenga ninguna factura recibida por las prestaciones de servicios que ella ha facturado y que no ha realizado.

o Asimismo, nos encontramos que los mismos viajes facturados, por D<sup>a</sup> Raimunda, a otros clientes, también se facturan a TRACTOLE, S.A., como se ha relacionado en el apartado d) de los HECHOS COMPROBADOS.

- Los pagos al personal asalariado, a nombre de D<sup>a</sup> Raimunda, son efectuados por TRACTOLE, S.A., mediante transferencias efectuadas con cargo a la cuenta NUM004, cuya titularidad corresponde a la Mercantil, y los pagos a los trabajadores contratados por D<sup>a</sup> Raimunda se realiza a la vez y de manera conjunta a los pagos efectuados a los trabajadores de la misma.

- Las primas de seguros, tanto de los vehículos como de responsabilidad civil o de mercancías son satisfechos por TRACTOLE, S.A., y al igual que con los salarios, se pagan de manera conjunta con las primas propias, hasta tal punto que, por ejemplo, en el seguro de responsabilidad civil, suscrito con Mapfre/Empresas, figura como tomador TRACTOLE, S.A., en el plan de pagos figura que la facturación se emitirá a TRACTOLE, S.A. y sólo en las observaciones figura que tiene la condición de asegurado adicional Raimunda. Del mismo modo en el seguro de mercancías, suscrito con Zurich Insurance, figuran como asegurados TRACTOLE, S.A. y Raimunda, estableciéndose la prima en función del volumen de facturación, pero sin establecerse ninguna distinción entre los asegurados.

- Como se observa en las facturas de REPSOL DIRECTO, S.A., emitidas a D<sup>a</sup> Raimunda, el suministro de combustible se efectúa en un depósito en C/ Bronce de BOROX (TOLEDO). Este depósito, situado concretamente en C/ Bronce, 23 - Polígono Industrial Antonio Rincón (BOROX), es propiedad de TRACTOLE, S.A. Según la documentación aportada por D<sup>a</sup> Raimunda, en fecha 20 de Junio de 2012 y según señala la Consejería de Fomento de la Junta de Castilla-La Mancha, se produce un cambio de titularidad en el citado depósito, pasando a nombre de Raimunda, y ello en base a un contrato privado suscrito entre TRACTOLE, S.A. y Raimunda, de fecha 18 de Mayo de 2012, en el que TRACTOLE, S.A. cede la titularidad de la citada instalación petrolífera junto con sus instalaciones y servicios y curiosamente a cambio de ninguna contraprestación.

- La forma de pago de las facturas emitidas, también pone de manifiesto la existencia de una relación "especial" entre la Mercantil y D<sup>a</sup> Raimunda, ya que mientras las facturas emitidas, por D<sup>a</sup> Raimunda, a otros clientes que no sean TRACTOLE, S.A. son abonadas mediante cheque o transferencia, en su totalidad, las facturas emitidas a TRACTOLE, S.A. son abonadas, como se ha detallado en el apartado f) de los HECHOS COMPROBADOS, bien mediante transferencias de un importe redondo, que coincide con las necesidades financieras de D<sup>a</sup> Raimunda para hacer frente a los pagos por las facturas recibidas por ella, o bien mediante pagos en efectivo, con el detalle, prueba de la primera de las afirmaciones tenemos la transferencia emitida en fecha 22/10/2012, por importe de 100.000,00 €, que coincide con la presentación de las declaraciones complementarias por parte de D<sup>a</sup> Raimunda.

Todos estos indicios se han obtenido por la Administración a través de un estudio de la situación económico financiera de D<sup>a</sup> Raimunda, poniéndose de manifiesto de la documentación obrante en el expediente la inexistencia de una auténtica estructura empresarial en sede de D<sup>a</sup> Raimunda, lo cual unido al hecho de que la misma presta sus servicios como trabajadora por cuenta ajena, para la Comunidad de Madrid, realizando actividades de docencia, nos conduce a entender que existe un auténtico nexo causal entre los hechos conocidos y la consecuencia obtenida, así los indicios que se han señalado anteriormente, mediante un razonamiento lógico, nos llevan a la conclusión de la existencia de una única actividad económica, en sede de TRACTOLE, S.A. Siendo la razón fundamental de este modo de actuación, el de tratar de buscar un ahorro fiscal en la Mercantil, a través de:

o Una disminución de sus ingresos. Las facturas emitidas por D<sup>a</sup> Raimunda a otros clientes, distintos de TRACTOLE, S.A., dejan de formar parte de la cifra de negocio de la Mercantil y sin embargo los gastos derivados de las mismas, si forman parte de su cuenta de pérdidas y ganancias.



o Un aumento de los gastos. Las facturas emitidas por D<sup>a</sup> Raimunda a la Mercantil, donde como se ha visto, anteriormente, figuran incluso los viajes ya facturados a otros clientes distintos.

La Inspección ha cumplido con la carga de la prueba que le incumbía, se han aportado indicios suficientes para acreditar la existencia de simulación o fingimiento de la actividad económica, realizándose la actividad económica únicamente en sede de TRACTOLE, en tanto que el contribuyente no ha desmontado, ni uno sólo de estos indicios y no se ha aportado ninguna prueba que desvirtúe los hechos expuestos por la Inspección.

Para la determinación de la renta del obligado tributario en cada uno de los periodos impositivos, se va a determinar por un lado la cifra de negocio y por otro el importe de los gastos deducibles.

#### DETERMINACIÓN DE LA CIFRA DE NEGOCIO

De acuerdo con lo señalado anteriormente, procede incrementar la cifra de negocio declarada por el contribuyente, en las cuantías de:

2010	2011	2012
101.646,33	111.046,49	120.941,19

Esta cifra de negocios se corresponde con el importe de las facturas emitidas por D<sup>a</sup> Raimunda, a otros clientes, distintos del propio contribuyente, al haberse determinado la existencia de una única actividad económica del transporte de mercancías, radicada en sede de la Mercantil.

#### DETERMINACIÓN DE LOS GASTOS DEDUCIBLES

c) Por una parte no van a ser considerados como deducibles los gastos declarados por el contribuyente, por las facturas recibidas de D<sup>a</sup> Raimunda, al haberse establecido que, en sede de la persona física, no se ejerce la actividad económica del transporte de mercancías y es simplemente una actividad fingida.

El importe de estos gastos asciende a:

2010	2011	2012
342.000,85	335.021,70	243.767,85

d) Por otra parte, se van a considerar como deducibles, los gastos facturados a D<sup>a</sup> Raimunda por otros proveedores, en cuanto tengan relación con la actividad del transporte de mercancías, así como los gastos asociados al personal que figura de alta a nombre de D<sup>a</sup> Raimunda, de acuerdo con el siguiente detalle:

(...)

2010	2011	2012
236.319,97	263.542,24	237.569,89

e) En consecuencia, el importe total de los gastos que no van a ser considerados como deducibles, por diferencia de los dos apartados anteriores, asciende a:

2010	2011	2012
105.680,88	71.479,46	6.197,96

De acuerdo con estos datos, procede incrementar las bases imponibles declaradas en los siguientes importes:

2010	2011	2012
207.327,21	182.525,95	127.139,15

Por todo ello, mediante acuerdo de fecha 19 de octubre de 2016, el Inspector Coordinador practicó liquidación provisional por importe total de 164.249,79 euros (136.261,43 euros de cuota y 27.988,36 euros de intereses de demora).

Las cuotas correspondientes a cada uno de los periodos regularizados son estas: 58.845,16 euros (2010), 46.631,48 euros (2011) y 31.784,79 euros (2012).

Además, la Inspección dispuso el inicio de procedimiento sancionador que finalizó por acuerdo de fecha 15 de diciembre de 2016, que apreció la comisión de infracciones muy graves del art. 191 de la Ley General Tributaria

y que impuso sanción en cuantía total de 170.326,79 euros (73.556,45 euros por el ejercicio 2010, 57.039,35 euros por el ejercicio 2011 y 39.730,99 euros por el ejercicio 2012).

### Tercero.

La parte actora solicita en el escrito de demanda la anulación de la resolución recurrida invocando, en primer lugar, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar y sancionar por haber durado las actuaciones más de doce meses (del 20/07/2015 al 19/10/2016). Alega que no es ajustado a Derecho el acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones en otros doce meses, ya que las circunstancias en que se basa (especial complejidad) no constituyen motivo para prolongar el plazo ordinario de doce meses, pues en los ocho meses que median entre el 28/10/2015 y el 22/06/2016 no hubo actuación instructora alguna ni había nada que instruir porque desde el 13/11/2015 el actuario ya tenía conformada su propuesta de liquidación.

Invoca, además, que para establecer el tiempo de duración de las actuaciones no se pueden descontar las dilaciones imputadas por la Inspección por no haber justificado la influencia de la incomparecencia y del aplazamiento en el retraso del procedimiento de comprobación.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, regula los plazos de prescripción en el art. 66, que dispone en su párrafo a):

"Art. 66. Plazos de prescripción. Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

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

El art. 67.1 del mismo texto legal se refiere al cómputo del aludido plazo en los siguientes términos:

"1. 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 art. 68.1.a) de la citada Ley, relativo a la interrupción del mencionado plazo de prescripción, establece:

"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."

Por otro lado, el art. 150.1 de la Ley General Tributaria (texto anterior a la modificación operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre) regula el plazo de duración de las actuaciones inspectoras en los siguientes términos:

"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."

El apartado 2 del mismo art. 150 de la LGT determina las consecuencias del incumplimiento del aludido plazo:

"2. (...) 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. (...)"

Además, el art. 184 del Real Decreto 1065/2007, que aprobó el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, dispone el que aquí interesa:

"1. En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando concurra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad en los siguientes supuestos:

(...)

b) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.

h) Cuando se investigue a los obligados tributarios por la posible realización de operaciones simuladas, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o la intervención de personas o entidades interpuestas con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas.

(...)

4. Cuando el órgano de inspección que esté desarrollando las actuaciones estime que concurre alguna de las circunstancias que justifican la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo dirigirá, en su caso, la propuesta de ampliación, debidamente motivada, al órgano competente para liquidar junto con las alegaciones formuladas.

(...)

5. La competencia para ampliar el plazo de duración del procedimiento corresponderá al órgano competente para liquidar mediante acuerdo motivado. En dicho acuerdo se concretará el período de tiempo por el que se amplía el plazo, que no podrá exceder de 12 meses.

El acuerdo de ampliación se notificará al obligado tributario y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que finalmente se dicte. (...)"

Por último, el art. 104.2 de la Ley General Tributaria, precepto referido a los plazos de resolución, proclama:

"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."

Por tanto, la superación del plazo de doce meses o veinticuatro si se amplió legalmente ese plazo inicial (previa exclusión, en su caso, de los periodos de dilación no imputables a la Administración), comporta que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras, en cuyo caso el plazo de prescripción de cuatro años debe contarse a partir de la fecha en que finaliza el plazo para presentar la oportuna



declaración o autoliquidación, produciéndose la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria si media el indicado plazo legal entre esa fecha y aquella en que se notificó la liquidación que puso fin a la inspección.

## Cuarto.

Sentado lo anterior, lo primero que discute la parte recurrente es la legalidad del acuerdo que amplió de 12 a 24 meses el plazo de duración de las actuaciones inspectoras que nos ocupan.

El indicado acuerdo se dictó en fecha 20 de junio de 2016 y, en lo que ahora importa, es del siguiente tenor:

"(...) 3.- El Jefe de la Unidad de Inspección número 81, con fecha 2 de Junio de 2016, notificada el mismo día, efectuó comunicación al obligado tributario sobre la concurrencia de las circunstancias que justifican que las actuaciones inspectoras revistan una especial complejidad lo que posibilita, a su vez, la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, ya que:

a).- Comprobación de un grupo de personas o entidades vinculadas y ser necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.

b).- Investigación de obligados tributarios por la posible realización de operaciones simuladas, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas.

4.- En la citada comunicación se le concedía al obligado tributario un plazo de 10 días para que efectuase las alegaciones que estimase pertinentes, habiéndose presentado las mismas en fecha 14 de Junio de 2016, en las que textualmente se dice:

(...)

En relación con dichas alegaciones cabe realizar las siguientes aclaraciones:

- En cuanto a la ausencia de simultaneidad de las actuaciones, cabe pensar que el representante autorizado de TRACTOLE, S.A. no está al corriente de las actuaciones desarrolladas por el representante legal de dicha Mercantil, ya que éste, en fecha 24 de Mayo de 2016, autorizó la entrega a esta Unidad de Inspección de documentación, a efectos de la comprobación de D<sup>a</sup> Raimunda. En consecuencia ¿cómo se puede afirmar que no existe simultaneidad de actuaciones, entre hechos que se desarrollan entre el 24 de Mayo y el 2 de Junio?

- El criterio del actuario no se basa en una opinión, sino es la constatación de unos hechos comprobados y que en ningún caso han sido rebatidos, a saber:

o D<sup>a</sup> Raimunda, es una persona física vinculada con la Mercantil TRACTOLE, S.A., de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.3.a) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actual artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades).

o D<sup>a</sup> Raimunda, ha emitido facturas, en las que se ha comprobado que los elementos de transporte utilizados, eran propiedad de TRACTOLE, S.A., sin que por parte de la Mercantil se haya emitido a la persona física factura alguna por dicha utilización.

o D<sup>a</sup> Raimunda, ha emitido facturas, en las que se ha comprobado que los elementos de transporte utilizados, eran propiedad de proveedores de TRACTOLE, S.A., habiendo la Mercantil recibido las correspondientes facturas por dicha utilización, sin que exista ninguna factura emitida a la persona física, ni por unos ni por otros.

o D<sup>a</sup> Raimunda ha emitido facturas a clientes, distintos de TRACTOLE, S.A., por transportes realizados, que a su vez también han sido facturados a TRACTOLE, S.A.

o Los teléfonos de contacto, que figuran en las facturas emitidas por D<sup>a</sup> Raimunda, se corresponden con los de la sede social de TRACTOLE, S.A.

5.- El Jefe de la Unidad de Inspección número 81 remitió propuesta sobre la necesidad de ampliar el plazo original de actuaciones de 12 meses, con fecha 15 de Junio de 2016, por considerar que de las circunstancias concurrentes en la comprobación tributaria, las actuaciones inspectoras revisten una especial complejidad por los motivos recogidos en el apartado tercero de este acuerdo.

Teniendo en cuenta la propuesta formulada por el Jefe de la Unidad de Inspección nº 81 en la que constan los motivos que concurren para considerar que la actuación inspectora reviste una especial complejidad, las alegaciones formuladas por el obligado tributario y la valoración que de las mismas se realizan, y de conformidad con el artículo 150 apartado 1 de la Ley 58/2.003, de 17 de Diciembre, General Tributaria -en adelante L.G.T.- (B.O.E. nº. 302 de 18 de Diciembre) y el artículo 184.2 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos

de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos -en adelante RGGI-, aprobado por RD 1065/2007 (B.O.E. nº 213 de 5 de septiembre), procede considerar que las actuaciones inspectoras revisten especial complejidad y, en consecuencia, se dicta el siguiente ACUERDO:

El plazo de duración del procedimiento inspector previsto en el párrafo primero del artículo 150.1 de la LGT se amplía por otros DOCE meses.

Este acuerdo afecta a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento -artículo 184.1 del RGGI-."

Así las cosas, sobre la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras se ha pronunciado en diversas ocasiones la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que en la sentencia de fecha 29 de enero de 2014 (recurso de casación nº 4649/2011) declaró que el acuerdo de ampliación tenía que adoptarse antes de transcurrir el plazo inicial de doce meses, sin tener en cuenta en ese cómputo las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses. Esta exigencia se cumple en este caso, ya que las actuaciones se iniciaron el día 20 de julio de 2015 y el acuerdo de ampliación fue notificado al obligado tributario el 22 de junio de 2016.

Por otro lado, las sentencias de la misma Sala del Tribunal Supremo de 31 de mayo de 2010 (casación nº 2259/2005), 2 de febrero de 2011 (recurso de casación nº 57/2007) y 21 de febrero de 2017 (casación nº 2970/2015), se pronuncian sobre la motivación del acuerdo de ampliación del plazo, declarando la última de tales sentencias lo que sigue:

"(...) no basta la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 - luego, el artículo 150.1 de la LGT de 2003 aquí aplicable menciona para que proceda la ampliación del plazo. Antes bien resulta preciso, además, justificar la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso, exteriorizando las razones que imponen la prórroga y su plasmación en el acuerdo en que así se decreta. Ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodíctica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona."

La doctrina expuesta evidencia que el acuerdo de ampliación del plazo debe razonar de manera específica y concreta las causas que exigen realizar actuaciones de inspección una vez transcurridos los doce meses iniciales, no siendo suficiente una motivación formal o aparente que haga referencia genérica a la concurrencia de los requisitos exigidos por la norma para acordar tal ampliación.

Para decidir si se cumple o no la exigencia de motivación es relevante analizar las actuaciones inspectoras llevadas a cabo con anterioridad y con posterioridad al acuerdo de ampliación.

Así, en el procedimiento de inspección que aquí nos ocupa se incoaron siete diligencias antes de ser suscrita el acta de disconformidad en fecha 15 de septiembre de 2016, siendo suficiente, a los fines que ahora nos ocupan, dejar constancia del contenido de las diligencias números 3 a 7.

En la diligencia nº 3, de fecha 28 de octubre de 2015, el actuario expuso los datos que se desprendían de la documentación aportada por el obligado tributario en la anterior comparecencia.

En la diligencia nº 4, de fecha 2 de marzo de 2016, se detallan las facturas recibidas por Tractole S.A. de doña Raimunda, las facturas emitidas por esta última a otros clientes distintos de Tractole y los gastos pagados a través de las cuentas bancarias de doña Raimunda relacionados con la actividad de transporte de mercancías.

En la diligencia nº 5, de 6 de abril de 2016, se comunicó al representante del obligado tributario que el actuario estaba de baja por enfermedad y no podía atender la comparecencia.

La diligencia nº 6 se suscribió el día 2 de junio de 2016 y su único objeto fue entregar al compareciente la comunicación del Jefe de la Unidad de Inspección número 81 sobre la concurrencia de las circunstancias que justifican la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

Por último, la diligencia nº 7 fue incoada el día 22 de junio de 2016, fecha en que se notificó al interesado el acuerdo de ampliación del plazo, limitándose el actuario a comunicar al interesado la apertura de un plazo de diez días para formular alegaciones.

La siguiente actuación tuvo lugar en fecha 15 de septiembre de 2016 con la incoación del acta de disconformidad.

Esto evidencia que desde la diligencia de fecha 2 de marzo de 2016 no se realizó ninguna actuación inspectora de comprobación. Y desde el día 20 de junio de 2016, fecha en que se dictó el acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones, el actuario se limitó a conceder al interesado el trámite de audiencia previo a la firma del acta.

Así, estos actos anteriores, coetáneos y posteriores al mencionado acuerdo excluyen que la "especial complejidad" de la comprobación inspectora justificase la ampliación del plazo de duración del procedimiento, pues ninguna actividad de comprobación se llevó a cabo desde el 20 de junio de 2016, siendo patente que la tarea inspectora había concluido incluso meses antes.

Enlazando con lo anterior, el examen del repetido acuerdo de ampliación pone de relieve que contiene una motivación formal de las causas que habilitan para acordar tal ampliación, pero no razona de manera concreta y

especifica las causas que exigían en este caso particular ampliar el plazo en otros doce meses, que son precisamente las que justifican dicha ampliación al objeto de realizar actuaciones de comprobación que no pueden llevarse a cabo en el plazo general de doce meses.

En consecuencia, puesto que el acuerdo de ampliación carece de validez y de eficacia, las actuaciones inspectoras que nos ocupan no podían tener una duración superior a doce meses y debían finalizar como máximo el día 20 de julio de 2016, pero no concluyeron hasta que se notificó el acuerdo de liquidación en fecha 19 de octubre de 2016, de manera que tuvieron una duración de doce meses y 91 días.

Lo expuesto hace innecesario el examen del segundo motivo invocado por la parte actora en apoyo de su tesis (inexistencia de las dilaciones que le imputa la Inspección), que suman 56 días en total, pues aunque se descontase ese periodo, la duración real de las actuaciones de inspección superaría en 35 días el plazo legal máximo de doce meses.

Al haber durado las actuaciones inspectoras más de doce meses, el inicio de las mismas no interrumpió el plazo de prescripción, plazo que debe ser computado desde las fechas en que finalizaron los plazos para presentar las declaraciones de los ejercicios 2010, 2011 y 2012 del Impuesto sobre Sociedades

Así, el plazo para presentar la declaración correspondiente al ejercicio 2010 finalizó el día 26 de julio de 2011, el del ejercicio 2011 finalizó el día 25 de julio de 2012 y el del ejercicio 2012 el día 25 de julio de 2013.

Por ello, el día 19 de octubre de 2016 (fecha en que se notificó la liquidación recurrida) había transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años para practicar liquidación con respecto a los ejercicios fiscales 2010 y 2011 del Impuesto sobre Sociedades, no así en relación con el ejercicio 2012, cuyo plazo de prescripción no finalizaba hasta el día 25 de julio de 2017.

En definitiva, debe anularse la liquidación impugnada en lo que se refiere a los ejercicios 2010 y 2011 del Impuesto sobre Sociedades.

## Quinto.

Con respecto a la cuestión de fondo (limitada al ejercicio 2012 por haber prescrito el derecho a liquidar los dos años anteriores), la Inspección considera que la entidad recurrente y su socia doña Raimunda han simulado la realización por parte de esta última de una actividad que realmente solo lleva a cabo Tractole S.A., siendo artificiosa la división de la actividad empresarial entre ambos, cuyo único objeto es buscar un ahorro fiscal al tributar la Sra. Raimunda en el IRPF por el régimen de estimación objetiva.

La demandante, por su parte, aduce que doña Raimunda realizaba en el ejercicio 2012 la actividad de transporte, para la que contaba con una estructura empresarial adecuada, considerando que los indicios aportados por la Inspección no permiten llegar a las conclusiones que se mantienen en la liquidación impugnada.

Así las cosas, la simulación viene regulada, en el ámbito tributario, en el art. 16 de la Ley 58/2003, General Tributaria, a cuyo tenor:

"1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente."

La Sala Tercera del Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la simulación en el ámbito tributario, siendo exponente de su doctrina la sentencia de 29 de junio de 2011 (recurso de casación 4499/2007), que en su sexto fundamento jurídico afirma:

"La calificación (actual artículo 13) constituye la actividad administrativa de determinación de la verdadera y sustantiva naturaleza jurídica de un hecho, acto o negocio, dejando para ello al margen la forma o denominación que los interesados le hayan dado y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Se trata de una operación estrechamente relacionada con la interpretación de la Ley dirigida a determinar si un determinado supuesto se corresponde con la hipótesis normativa en la que consiste un hecho imponible.

Sin embargo el artículo 25 de la Ley General Tributaria, tras la reforma de 1995, recogió además una norma expresa sobre la simulación que no existía en la redacción originaria, dando por supuesta su noción, al señalar que "en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados"

Esta norma aparece ahora recogida en el artículo 16 de la nueva ley General Tributaria .

La simulación se suele explicar como la discordancia consciente y querida por las partes entre la voluntad interna y la voluntad declarada. Cuando las partes se ponen de acuerdo para presentar a terceros un negocio que

nunca quisieron se habla de simulación absoluta y si encubren un negocio distinto al realmente querido de simulación relativa.

En el polo opuesto a la evasión fiscal se encuentra la llamada economía de opción, que como señalábamos en la sentencia de 15 de Julio de 2002 sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto pasivo posibilidades de actuación, todas igualmente legítimas, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas."

Por otra parte, la sentencia del mismo Alto Tribunal de 6 de octubre de 2010, enlaza en el quinto fundamento de derecho la simulación con la prueba de las presunciones, y afirma:

"En el ámbito tributario, dice el artículo 25 de la LGT que "en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las normas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados". Lo que quiere decir que si se probase la simulación a efectos fiscales se debe prescindir de la apariencia ficticia o engañosa carente de causa y urdida con finalidad ajena al negocio que se finge y gravar el hecho que efectivamente hayan realizado las partes. Dadas las grandes dificultades que encierra la prueba plena de la simulación en los negocios, por el natural empeño que ponen las partes en hacer desaparecer todos los vestigios por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, ello obliga, en la totalidad de los casos, a deducir la simulación de la prueba indirecta de las presunciones, que llevan al juzgador a la apreciación de su realidad."

La sentencia de 26 de septiembre de 2012, recurso 5861/2009, se refiere a la simulación en los siguientes términos:

"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 "[tras el negocio aparente existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes" [ 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) (RJ 2005, 8361), FD Quinto], supuesto al que se refiere el art. 1276 del Código Civil (en adelante, CC). 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 "[el 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 artículo 16 de la LGT de 2003 , 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 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).

La calificación, en el caso concreto, de la convención celebrada por las partes habrá de tener en cuenta no sólo las estipulaciones formalmente establecidas sino también la real intención de los contratantes puesta de manifiesto a través de las reglas de hermenéutica contractual de los arts. 1281 a 1289 del Código Civil , pues "la calificación de los contratos ha de descansar en el contenido obligacional convenido, abstracción hecha de la denominación que las partes asignen a aquéllos", verdadera voluntad de los contratantes que hay que deducir de "los actos de las partes, coetáneos y posteriores a la celebración del contrato" [ Sentencia de la Sala Primera de 28 de mayo de 1990 [RJ 1990, 4092], FD Tercero].

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" [ 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 ) [RJ 2005, 8361], FD Quinto]; y que "la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma", de modo que "la "causa de la simulación" debe acreditarla la Administración que la alega" (Sentencia antes cit., FD Octavo), en virtud de los arts. 1.214 CC y 114 y ss. L. G.T. (actuales 105 y ss. de la Ley 58/2003 ). "

Además, la sentencia del Tribunal Supremo nº 1628/2019, de fecha 25 de noviembre de 2019, determina los requisitos que han de reunir las presunciones a la hora de tener por acreditada la simulación:

"SEXTO.- Así las cosas, a juicio de la Sala, de los hechos acreditados se deduce sin dificultad que, en efecto, concurren en el caso examinado los requisitos de la prueba de presunciones antes expresados para tener por acreditada la simulación negada por la parte recurrente, a saber: 1.º) Seriedad, existiendo auténtico nexo o



relación entre los numerosos hechos conocidos y la consecuencia extraída, que permita, considerar ésta en un orden lógico como extremadamente probable; 2.º) Precisión, pues los hechos conocidos están plena y completamente acreditados y son claramente reveladores del hecho desconocido que se pretende demostrar; y 3.º) Concordancia, que se produce entre todos los hechos conocidos, los cuales conducen todos ellos a la misma conclusión, esto es, la existencia de una simulación subjetiva de actividad económica en realidad inexistente de la Sra. Nicolasa, con meros fines defraudatorios a la Hacienda Pública, tal como se explica detalladamente en los fundamentos de los acuerdos de liquidación tributaria recurridos que la Sala comparte en lo esencial.

De tal manera que, ciertamente, aunque formalmente la persona física cumplía los requisitos relativos a la realización de la actividad económica declarada por la misma y por la que ésta facturó, lo cierto es que la parte recurrente, al entender del Tribunal, ni en sede administrativa o económico administrativa, primero, ni tampoco en esta sede jurisdiccional, después, ha conseguido desvirtuar eficazmente la presunción acreditada por la inspección actuante mediante un conjunto de indicios que, aunque individualmente considerados podrían no ser concluyentes, analizados en su conjunto nos indican, consistentemente, que la actividad económica declarada por la persona física sólo integraba una mera formalidad simulada por motivos meramente fiscales, a efectos de obtener las indicadas ventajas fiscales de la tributación por el régimen de estimación objetiva por módulos en el IRPF y por el régimen simplificado en el IVA, pues dicha persona física lograba disminuir así la progresividad del IRPF al declarar tan solo parte de los rendimientos obtenidos y, por otra parte, la sociedad se deducía como gastos en IS y como cuotas, en IVA soportado cantidades que, en realidad, no eran sino rentas del trabajo."

Por otro lado, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, emplea el término prácticas abusivas cuando la única finalidad de una operación es la elusión o ventaja fiscal ilegal y afirma:

"74...en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones.

75 Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, como precisó el Abogado General en el punto 89 de sus conclusiones, la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales.

76 Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho comunitario, si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva (véase la sentencia de 21 de julio de 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb, C-515/03, Rec. p. I-0000, apartado 40)."

El mismo TJUE en la sentencia de 21 de febrero de 2008, señala:

"58 Para apreciar si tales operaciones pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar, primero, si el resultado que se persigue es una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a uno o varios objetivos de la Sexta Directiva y, seguidamente, si constituyó la finalidad esencial de la solución contractual adoptada."

Finalmente, el Tribunal Constitucional también se ha referido al concepto de simulación en el ámbito tributario en la sentencia 120/2005, de 10 de mayo, según la cual "la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes. Por lo demás la distinción entre negocio simulado y fraude de ley tributaria en los términos indicados, no sólo es una constante en la doctrina y en la jurisprudencia, sino que la propia normativa tributaria la ha asumido al ocuparse de una y otra figura en disposiciones diferentes ( arts. 24 y 25, respectivamente, en su versión modificada por la Ley 25/1995 ; arts. 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria ) y al reservar la posibilidad de imposición de sanciones exclusivamente para los casos de simulación."

## Sexto.

Pues bien, en la liquidación impugnada se afirma que es artificiosa la división de la actividad económica entre la entidad Tractole S.A. y doña Raimunda y que existe una única actividad económica desarrollada por la mercantil Tractole. Se añade que esa simulación tenía por finalidad obtener un ahorro fiscal en dicha entidad a través de una disminución de ingresos (facturas emitidas por doña Raimunda a otros clientes) y un aumento de gastos (facturas emitidas por doña Raimunda a Tractole S.A.), sin que esta actuación incrementase la carga fiscal



de la Sra. Raimunda al tributar en el IRPF por el régimen de estimación objetiva y en el IVA por el régimen simplificado (v. páginas 67 y 68 de la liquidación).

Sin embargo, la tesis de la Administración entra en colisión, en primer lugar, con el hecho de que por acuerdo de fecha 22 de enero de 2013, notificado el día 28 del mismo mes (más de dos años antes de iniciarse el procedimiento de inspección que nos ocupa), doña Raimunda fue excluida del régimen de estimación objetiva del IRPF y del régimen simplificado del IVA para los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012 por haber superado el límite de vehículos utilizados en la actividad, si bien con anterioridad, en concreto el día 20 de noviembre de 2012, la interesada había presentado declaraciones complementarias, tanto de IRPF como de IVA, declarando el rendimiento de la actividad en estimación directa simplificada en el IRPF y en régimen general en el IVA.

Por tanto, en el ejercicio 2012 la Sra. Raimunda tributó en el IRPF declarando la totalidad de los rendimientos de la actividad económica (estimación directa), y no por el régimen de estimación objetiva, de manera que quiebra uno de los fundamentos de la liquidación.

Aparte de esto, también se basa la liquidación recurrida en la inexistencia de una auténtica estructura empresarial por parte de doña Raimunda.

Pero esta afirmación entra en contradicción con otras pruebas obrantes en el expediente administrativo, que acreditan que doña Raimunda era titular de varios vehículos industriales (tres cabezas tractoras y tres semirremolques) y que figuraba de alta como empresaria en la Tesorería General de la Seguridad Social desde el año 2006, teniendo cuatro trabajadores dados de alta en el régimen general de la Seguridad Social (tres a tiempo completo y uno a tiempo parcial).

Igualmente está demostrada la realización de numerosos transportes con los aludidos vehículos y la emisión de facturas por la Sra. Raimunda a sus clientes por tales desplazamientos.

Lo expuesto es suficiente para concluir que doña Raimunda realizó en el año 2012 la actividad de transporte por carretera, y ello excluye la simulación en que se basa la liquidación aquí recurrida.

Es cierto que, como consecuencia de otros hechos que pone de relieve la Inspección (reseñados en el segundo fundamento jurídico de esta sentencia), queda acreditada una interconexión entre la entidad actora y su socia doña Raimunda que genera confusión entre las actividades que ambas desarrollan, pero esto no avala la tesis que se mantiene en la liquidación (inexistencia de actividad económica en sede de la persona física), ni permite imputar a la entidad Tractole S.A. los importes de las facturas emitidas por la Sra. Raimunda a sus clientes en desarrollo de su propia actividad.

La existencia de operaciones (vinculadas) entre la entidad actora y su socia persona física podría dar lugar, en su caso, a la correcta valoración de las mismas si no su hubiesen valorado a precios de mercado, o a la consideración de otro tipo de rendimientos como consecuencia de pagos o entregas de dinero entre ambas, pero desde luego no demuestra que la actividad económica se haya realizado de forma exclusiva por Tractole S.A.

Se invoca también en la liquidación que doña Raimunda trabaja como docente al servicio de la Comunidad de Madrid y que no consta que obtuviese la compatibilidad que solicitó para el ejercicio de la actividad. Sin embargo, la concesión o no de la compatibilidad afectaría a la relación profesional de la Sra. Raimunda con dicha Comunidad Autónoma, pero no excluye el efectivo desarrollo de la actividad económica que se discute.

En atención a las razones expuestas, debe anularse la liquidación impugnada en relación con el ejercicio 2012 por no ser conforme a Derecho, lo que implica la íntegra anulación de la liquidación, que ya ha sido anulada por prescripción con respecto a los ejercicios 2010 y 2011.

Por último, la anulación de la liquidación determina también la del acuerdo de imposición de sanción por carecer de cobertura jurídica.

### **Séptimo.**

De acuerdo con lo establecido en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la Administración demandada, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del reseñado artículo y teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, se fija como cantidad máxima por todos los conceptos 2.000 euros más el IVA si resultara procedente, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a lo largo del procedimiento.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

### **FALLAMOS**

Estimamos el recurso interpuesto por la representación procesal de la entidad TRACTOLE, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de junio de 2020, que desestimó las reclamaciones deducidas contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010, 2011 y 2012, anulando y dejando sin efecto la resolución recurrida así como los

actos administrativos de los que trae causa, imponiendo las costas a la Administración demandada con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0968-20 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569- 92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0968-20 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separadas por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.