

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090570

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de julio de 2023

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 4117/2020

#### SUMARIO:

**Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. Simulación societaria.** Sin que esta cuestión haya sido específicamente alegada, el TEAC no desconoce la reciente sentencia del Tribunal Supremo en materia de determinación de la base de la sanción en supuestos en los que existe una simulación societaria declarada, como ocurre en el presente caso, que es contraria a la anterior doctrina del Tribunal sentada en la Resolución TEAC, de 7 de mayo de 2015 (NFJ058150). Así, la STS, de 8 de junio de 2023 (NFJ090101) cambia la doctrina existente, de manera que, cuando se haya declarado la simulación de la sociedad, considerando que toda la actividad corresponde al socio y haciendo desaparecer la sociedad interpuesta a efectos de la regularización efectuada, la base de la sanción corresponderá a la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la cantidad ingresada por la sociedad declarada por la sociedad simulada, al contrario que en el caso de que se regularice por operaciones vinculadas, en los que la base de la sanción será la cantidad dejada de ingresar por la persona física.

Cuando, como sucede en este caso, el mismo sujeto haya autoliquidado e ingresado en dos impuestos diferentes en referencia a lo que en puridad es la misma deuda tributaria, la claridad que se desprende de la literalidad del art. 191 de la Ley 58/2003 (LGT) desaparece, siendo necesario integrarlo, en tanto que habiendo ingresado por IRPF y por IS, la cuantía no ingresada no puede ser otra que la resultante de la regularización practicada por el IRPF menos la ya ingresada en el IS, porque sólo así se determina en su justa medida el perjuicio económico que sufre la Hacienda pública.

Teniendo conocimiento de esta doctrina, el TEAC ha examinado el acuerdo de imposición de sanción impugnado, observando cómo la AEAT ha utilizado como base de la sanción las cantidades dejadas de ingresar por el reclamante en los años 2011 y 2012, pero sin deducción de las cuotas efectivamente ingresadas por XZ, S.L., sociedad considerada interpuesta por la administración y simulada para la prestación de servicios comerciales, por lo que, en atención a la doctrina expuesta, se estima parcialmente la reclamación interpuesta, declarando la nulidad de la sanción tributaria impuesta, en cuanto debe recalcularse conforme al criterio recogido en la STS señalada, y, en su caso, con la devolución de las cantidades ingresadas en exceso, junto con los intereses de demora devengados. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 16, 104, 105, 108, 150, 191 y 237.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 184.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 30.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

El día 26/08/2020 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 17/08/2020 contra la Resolución de 16 de junio de 2020 del Tribunal Económico Administrativo de Cataluña, en adelante "TEAR de Cataluña", por la que se resuelven de forma acumulada, en primera instancia, las reclamaciones económico-administrativas 08-07007-2017 y 08-08144-2017 interpuestas contra la liquidación derivada del acta incoada en disconformidad por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF, de los períodos 2011 y 2012, así como contra el acuerdo sancionador que trae causa de la liquidación anterior.

##### Segundo.

El **procedimiento inspector se inició** mediante comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación de alcance general, de fecha **05/03/2015**, en relación con **IRPF 2010 a 2012**. En diligencia número 11,

de **fecha 23/06/2016**, se puso en conocimiento del obligado tributario que con fecha 11/06/2016, había transcurrido el plazo máximo legalmente establecido de duración de las actuaciones inspectoras de 12 meses previsto en la normativa legal, **comunicándose la reanudación de las actuaciones respecto de los ejercicios no prescritos IRPF 2011 y 2012.**

Son hechos relevantes:

1. Rendimientos declarados por **Axy**: En los ejercicios 2011 y 2012 el reclamante declaró retribuciones del trabajo (como trabajador por cuenta ajena en la sociedad **XZ**) por importes de 27.200,04 euros en 2011 y 53.001,36 en 2012.

2. La sociedad **XZ SL** se encuentra dada de alta en el año 2012 en el epígrafe del IAE 846 "empresas de estudio de mercado". Conforme a la base de datos de la AEAT desde el año 2008 el domicilio fiscal y social de la sociedad se encuentra en la calle ... número ... de LOCALIDAD\_1. En dicho domicilio de la calle ... de LOCALIDAD\_1 se encuentra el domicilio fiscal de **Axy** y de su esposa, Doña **Bts**. De la labor probatoria efectuada por la Inspección respecto del inmueble sito en la calle ... en el que se ubica el domicilio fiscal y social se pone de manifiesto que en el mismo no consta placa identificativa alguna ni ningún otro tipo de identificación que permita determinar que en dicha dirección este ubicada la entidad **XZ SL**. En los años inspeccionados los únicos trabajadores contratados por la sociedad **XZ** son el reclamante y su cónyuge y la señora **Cpp** que presta servicios como personal de limpieza en el centro de trabajo ubicado en ... de lunes a viernes 40 horas semanales.

3. En la comparecencia personal del Sr. **Axy** ante la Inspección se le preguntó por la naturaleza del trabajo prestado por él a la sociedad **XZ SL**, recogiéndose sus manifestaciones en diligencia número 8 de fecha 5 de mayo de 2016:

*"1. El Sr **Axy** consta como trabajador por cuenta ajena de la sociedad **XZ SL**. Ante preguntas de la Inspección respecto a en qué consiste el trabajo realizado el compareciente manifiesta "realiza un trabajo de comercial, se trata de conocer a la persona adecuada, lograr contactos, que los pedidos se cumplan, una intermediación comercial. Su padre tenía una empresa proveedora de servicios de automoción. Pone en contacto empresas de este sector con sus clientes, el hace las presentaciones de las empresas clientes suyas." Ante preguntas de la Inspección respecto a dónde realiza el trabajo prestado el Sr **Axy** manifiesta "se realizan reuniones en ... y en la mayoría de los casos en las empresas de los clientes o de los clientes de los clientes".*

*Ante preguntas de la Inspección respecto a si cuándo se relaciona con los clientes de **XZ SL** se identifica como trabajador de **XZ SL** el compareciente manifiesta "con los clientes habituales no es necesario identificarse puesto que le conocen. Ante un cliente nuevo desde un punto de vista comercial en algún caso se identifica como comercial de las empresas para la que presta el servicio porque así lo exige la empresa ya que no les gusta que se identifique como un comercial externo". Ante preguntas de la Inspección respecto a cómo se identifica ante estas empresas el compareciente manifiesta "que usa tarjetas comerciales de los clientes".*

*Ante preguntas de la Inspección respecto a si dispone de correo electrónico de trabajo de **XZ SL** y cual es este el compareciente manifiesta "que no dispone de correo electrónico de **XZ**, utiliza un correo privado suyo ... @.com. En ocasiones las empresas para las que trabaja le dan un correo electrónico de estas que el re direcciona después al suyo privado."*

2. Conforme al escrito aportado por **QR SL** durante los años 2010, 2011 y 2012 Don **Axy** provisto de NIF ..., ha desempeñado funciones de Dirección General en la referida sociedad".

*Ante preguntas de la Inspección respecto a en qué consiste el trabajo como director general de **QR SL** el compareciente manifiesta "que no está de acuerdo con el certificado emitido por **QR** y que él no ha desempeñado el cargo de director general de la compañía".*

*El compareciente manifiesta "que a través de **XZ** puede haber ayudado en temas estratégicos y comerciales"*

4. En relación a la **participación en fondos propios** de entidades por el reclamante en los periodos objeto de comprobación:

**Axy** participa en un 99% en el capital social de la sociedad **XZ SL**, siendo el administrador único de la sociedad. El 1 % restante de capital lo posee **Oxc**, padre de **Axy**.

**Axy** participa en la sociedad **QR SL**, NIF ..., de forma indirecta en un 49,50% a través de las sociedades **XZ SL** y **TW SL**, (actualmente **GH SL**) desempeñando durante los años 2010, 2011 Y 2012 el puesto de Director General de la compañía.

Igualmente, el reclamante posee participación indirecta y es administrador de diversas sociedades a las que factura **XZ SL** (entre otras, **TW SL** o **LM SL**). La facturación realizada por **XZ** a empresas respecto a las cuales **Axy** tiene vinculación supone un 83,6 % de la facturación del año 2011. La facturación realizada a empresas respecto a las cuales **Axy** tiene vinculación supone un 92,51% de la de la facturación del año 2012.

**En fecha 14/06/2017 se notifica el acuerdo de liquidación resultante de las actuaciones inspectoras. La inspección, en síntesis, concluye:**

1. Simulación en la interposición de la sociedad **XZ SL** para la prestación de servicios de asesoramiento comercial: La inspección concluye que los medios humanos y materiales utilizados por el Sr. **Axy** para la prestación de sus servicios son los de **QR SL** y los del resto de empresas a las que presta sus servicios, que **XZ SL** carece de medios materiales y humanos para la realización de los mismos a parte de su socio y administrador, el Sr. **Axy**, considerando que los servicios realizados por la sociedad deben imputarse al Sr. **Axy** como rendimientos del trabajo (una parte) y como rendimientos de la actividad económica (otra parte). Todos los elementos del inmovilizado de **XZ** responden a bienes de naturaleza personal. La Inspección entiende que todos los indicios y elementos de prueba recabados en el procedimiento inspector apuntan a una misma conclusión: los ingresos de **XZ SL** derivan de la remuneración del trabajo y servicios prestados por **Axy** y que la sociedad **XZ SL** **se interpone** simplemente con la finalidad de obtener una serie de ventajas fiscales.

2. La asunción de gastos del Sr. **Axy** por parte de la sociedad **TW SL**, la sociedad **QR SL** (factura **JK SL** del año 2012) y la sociedad **LM SL** y el uso de la embarcación propiedad de la sociedad **XZ SL** deriva de la condición de socio del Sr **Axy**, por lo que se corresponde con una retribución derivada de dicha condición de socio y se califica como un rendimiento del capital mobiliario.

3. Se regularizan las retenciones no practicadas por las sociedades anteriores, exigiéndoles la cuota correspondiente a las rentas regularizadas al perceptor de las mismas, el Sr **Axy**.

4. La inspección imputa al reclamante unas ganancias de patrimonio no justificadas como consecuencia de diversos ingresos no justificados en dos de sus cuentas bancarias.

### **Tercero.**

En fecha 09/08/2017 se notifica el acuerdo de imposición de sanción derivado de la anterior liquidación por una infracción por dejar de ingresar del artículo 191 LGT, derivada de la prestación de servicios profesionales y la utilización de **XZ** como sociedad interpuesta; así como de la asunción de gastos por parte de las sociedades citadas y de las derivadas de las ganancias patrimoniales no justificadas citadas.

### **Cuarto.**

Disconforme con el acuerdo de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción, el interesado interpuso reclamaciones económico administrativas ante el TEAR de Cataluña, quien las resolvió acumuladamente mediante la Resolución de 16 de junio de 2020 especificada en el antecedente de hecho PRIMERO, en sentido desestimatorio.

### **Quinto.**

Disconforme con dicha resolución, el interesado interpuso el presente recurso de alzada ordinario ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el 17/08/2020 solicitando la anulación del Acuerdo de liquidación y del Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador.

En el escrito de interposición hace, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1. CUESTIONES DE FORMA: Erróneo cálculo del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. La reanudación del procedimiento inspector no ha sido conforme a derecho.

2. CUESTIONES DE FONDO:

a) Legitimidad del uso de la economía de opción: la actuación del reclamante entra dentro de los límites de la economía de opción sin que pueda decirse que la ordenación de su actividad profesional a través de **XZ** constituya "fraude de ley" o simulación, y ello porque la prestación de servicios a través de la sociedad citada tiene como fundamento la limitación de responsabilidad y, además, la sociedad realiza una auténtica actividad: ser una sociedad *holding* gestionando sus intereses empresariales y aportando a sus participadas servicios de gestión y asesoramiento comercial y estratégico en los diferentes sectores en los que operan.

Indica igualmente que la empresa **XZ** presta servicios a otras entidades y empresas a las cuales factura, y pregunta, en sentido retórico, a qué clase de relación obedecería esta facturación en el caso de sociedades vinculadas, y cómo se califica la retribución por asesoramiento a empresas no vinculadas: si retribución laboral por cuenta ajena o actividad profesional.

Indica que el indicio utilizado por la inspección de la ausencia de medios materiales y personales ha de ser atemperado por la jurisprudencia que relativiza la necesidad de medios materiales en el ejercicio de actividades profesionales en las que solo es necesario el trabajo del socio.

Igualmente, señala que no ha existido simulación porque no ha habido ocultación y que lo que corresponde en este caso es la aplicación del régimen de operaciones vinculadas.

b) Discute la deducibilidad de algunos gastos.

c) En relación con la sanción, se refiere a la STS de 13 de febrero de 2020, concluyendo que la motivación del elemento subjetivo en el acuerdo sancionador es prácticamente inexistente y que ello contraviene la jurisprudencia citada.

## Sexto.

Como antecedente que obra en las base de datos de este Tribunal, y que puede ser relevante para la resolución del presente caso, puede citarse que el **Sr Don Axy** también ha sido objeto de un procedimiento inspector, **con práctica identidad de elementos fácticos**, en el que se dictó acuerdo de liquidación en relación con el **IRPF 2014**, que ha sido recurrido ante este TEAC, y resuelto en resolución de esta misma fecha (RG 10271/2022)

## Séptimo.

**Actuaciones inspectoras respecto a la sociedad XZ SL:** las actuaciones inspectoras de las que deriva la liquidación impugnada se realizaron conjuntamente con las de la sociedad **XZ**, desarrollándose actuaciones de comprobación de carácter general IS 2010-2012 y actuaciones de carácter parcial referido al IVA soportado de 1T 2011 a 4T 2012. Todas las actuaciones concluyeron la simulación de la sociedad **XZ**. Las liquidaciones resultantes fueron recurridas ante el TEAR de Cataluña, siendo inadmitida por extemporánea la referida al IS 2010 a 2012 mediante resolución de 22 de diciembre de 2017, deviniendo consentida y firme. La relativa al IVA ( finalmente IVA 3T y 4T 2012, por haberse excedido el plazo de las actuaciones inspectoras y haber prescrito los periodos impositivos anteriores) fue desestimada mediante resolución de 16 de junio de 2020, considerando el TEAR de Cataluña la existencia de simulación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

la conformidad a derecho de los acuerdos de liquidación y de imposición impugnados, y ,en particular, sobre la adecuación a derecho de la reanudación de actuaciones llevada a cabo por la inspección, la existencia de simulación en la interposición de la sociedad **XZ** y la motivación de la culpabilidad en el acuerdo de imposición de la sanción.

### Tercero. Adecuación a derecho de la reanudación de actuaciones

La recurrente alega que la figura de la reanudación empleada es improcedente. En concreto, frente a la resolución de TEAR de Cataluña, indica que éste no ha respondido a las alegaciones sobre la correcta imputación de dilaciones que determinan que el acuerdo de reanudación de las actuaciones inspectoras se habría producido de forma extemporánea. Según el reclamante, al imputarse, según su cálculo, menos dilaciones, la fecha en la que se incumple el plazo de 12 meses del procedimiento inspector pasaría de ser el 11 del junio de 2016 que considera la inspección al 17 de abril de 2016 y, por lo tanto , "*la comunicación tardía del acuerdo de reanudación de las actuaciones inspectoras debería perder su efecto interruptivo dado que el procedimiento inicial habría quedado concluso dos meses antes, en abril de 2016, sin posibilidad de reanudar, de modo que el proceder correcto de los*

órganos de inspección hubiera sido iniciar unas nuevas actuaciones inspectoras (...) pero no resucitar un procedimiento"

Al haber sido iniciadas las actuaciones inspectoras en fecha 5 de marzo de 2015 les es de aplicación la normativa procedimental en materia de plazos vigente al inicio del procedimiento, es decir, la redacción original de la LGT del artículo 150 de la misma. El artículo 150 LGT, en su redacción aplicable al procedimiento inspector de referencia establecía:

*"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 finalizaran en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley .*

*2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o **el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1** 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 periodos 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.*

*3. 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."*

El artículo 104.2 LGT establece:

*"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."*

El desarrollo reglamentario del artículo 150.2 a) se encuentra en el artículo **184.7 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, RGAT), aplicable a este caso, que se limita a establecer que:

*"7. La reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento."*

**En cuanto a la evolución jurisprudencial interpretativa del contenido del 150.2.a) cabe destacar:**

La **STS de 23/05/2016 (num rec 789/2014)**, resuelve un recurso de la Administración del Estado contra una sentencia que, tras rechazar determinadas dilaciones computadas por la Inspección, concluyó que se había incumplido el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección y apreció prescripción del derecho a liquidar. La Administración del Estado interpone recurso de casación argumentando que una vez superado el plazo máximo de duración del procedimiento, las actuaciones posteriores, aunque no sean la liquidación final, también tienen el efecto de interrumpir la prescripción, y considera que existió una diligencia que produjo tal efecto.

Dice la sentencia del TS que **el artículo 150.2.a) de la LGT no consagra que cualquier continuación del procedimiento inicial reanuda la prescripción interrumpida. Para que ello tenga lugar es preciso que el obligado tributario sea informado acerca de los períodos y conceptos que van a ser objeto del nuevo procedimiento.** Es decir, la ley parte del hecho de que el procedimiento inicial ha dejado de producir efectos interruptivos. Por eso, la reanudación de la prescripción exige que se comunique al destinatario "los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a practicarse". Sin esa comunicación no se reinicia la prescripción. Concluye la sentencia del TS que la diligencia invocada por la Administración del Estado no cumplía dichos requisitos, por lo que no produjo efecto interruptivo.

El TEAR de Cataluña, por su parte, ha hecho referencia a un extracto de la **STS de 24-03-2017 (rec 231/2016)**, que reproducimos:

*"La cuestión de fondo en disputa ha sido abordada y resuelta en numerosas ocasiones por este Tribunal Supremo, valga por todas la sentencia de 21 de junio de 2016, rec. cas. 1591/2015, en la que dijimos:*

*«El artículo 150.2.a), párrafo segundo, de la vigente Ley General Tributaria dispone, en efecto, que la reanudación de las actuaciones, con conocimiento formal del interesado, después de expirado el plazo a que se refiere el apartado 1 (doce o veinticuatro meses) interrumpe la prescripción.*

*Ahora bien, esta previsión legislativa debe entenderse en sus estrictos términos; no se trata de que una mera actuación ulterior sin más "reviva" un procedimiento ya fenecido, como sin duda es el del caso enjuiciado, según admite la propia Administración recurrente [las actuaciones tenían que durar doce meses como máximo, pues el acuerdo de ampliación se adoptó fuera de plazo, y, sin embargo, se extendieron más allá, notificándose la liquidación cuando ya habían transcurrido más de cuatro años desde el día final para la presentación de la autoliquidación del último periodo comprobado -2005-], sino de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido. Por ello el precepto matiza en su segunda parte que «el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse». 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 (casación 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, pueden consultarse las sentencias de 6 de marzo de 2014 (casación 6287/2011, FJ 4º), 13 de junio de 2014 (casación 848/2012, FJ 4º), 12 de marzo de 2015 (casación 4074/2013, FJ 5º) y 23 de mayo de 2016 (casación 789/2014 FJ 3º).*

*Ha de estarse, pues, a estos pronunciamientos, siendo evidente que la doctrina correcta es la contenida en la sentencia de contraste. En el caso concreto que enjuiciamos comprobamos que anulado el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras a veinticuatro meses, se procede a realizar el cómputo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, a la que se añade las dilaciones e interrupciones imputables al inspeccionado, que se señala en 10 de agosto de 2010; la Diligencia de 14 de septiembre de 2010, la primera que se produce después del transcurso máximo de duración de las actuaciones inspectoras, es una diligencia más que se produce en el seno del procedimiento que se estaba desarrollando, no tiene como finalidad la de reanudación de actuaciones inspectoras, puesto que resulta evidente que la Inspección considera que se estaba produciendo las actuaciones inspectoras dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, pues, recordemos, que en aquel momento el acuerdo de ampliación no había sido anulado, estamos ante una diligencia que no refleja más que "la mera continuación de las actuaciones" inspectoras, que en aquel momento se consideraban temporáneas, pero que a la postre se estaban desarrollando fuera del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, por tanto no media actuación formal a dicho fin, a la continuación de las actuaciones inspectora; sin que el contenido de dicha Diligencia de 14 de septiembre de 2010 pueda mover a error alguno, no ya porque si el Inspector actuante consideraba que actuaba dentro de plazo resulta absurdo un acto formal de reanudación, sino porque atendiendo a su tenor comprobamos que es una diligencia más en el desarrollo normal del procedimiento, en la que se hace constar hora, fecha y lugar en la que se levanta, los datos generales que se reflejan en cada una de las diligencias levantadas, sin que la referencia a "en el día de la fecha se continúan las actuaciones de comprobación e investigación tras la notificación, el 1/7/2010 de la ampliación de actuaciones de 24/6/2010" venga dirigida a reparar unas actuaciones realizadas fuera de plazo, sino que es una diligencia más dentro del procedimiento, al punto que la referencia a la*

*continuación es común con el resto de diligencias, como su simple lectura constata, es mera fórmula para enlazar la diligencia que se levanta con la anterior, pero en absoluto estamos en presencia de un acto formal cuya finalidad es la reanudación de unas actuaciones cuyo plazo máximo se consumió. Todo lo cual debe llevarnos a casar la sentencia de instancia y estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo en este punto y referido en exclusividad al tercer trimestre del 2006, que se considera prescrito al haber sobrepasado la Administración el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y no haberse interrumpido el plazo de prescripción la Diligencia de 14 de septiembre de 2010."*

**En la Sentencia de 12-7-2017 (num rec 1564/2016)**, el Tribunal Supremo concluía que para que una actuación realizada tras el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras tenga efectos interruptivos deben cumplirse los siguientes requisitos: 1) Dictar un acuerdo formal de reanudación. 2) Poner de manifiesto que el procedimiento inicial ha dejado de producir efectos interruptivos. 3) Indicar los objetos y períodos a los que irán referidas las actuaciones siguientes. En el caso examinado, después de superarse el plazo de duración del procedimiento, la Inspección había notificado al interesado el acta de inspección. Dice la sentencia que a pesar de que en el acta se pone de manifiesto el concepto y períodos comprobados, la misma no constituye un acuerdo formal de reanudación y en ella no se indicaba ni que se hubieran extinguido los efectos interruptivos de las actuaciones realizadas con anterioridad ni que hubiera prescrito el derecho de la Administración a comprobar el impuesto sobre Sociedades de determinados ejercicios, por lo que el acta no cumplía ninguno de los requisitos exigidos para desplegar los efectos interruptivos previstos en el artículo 150.2.a) de la LGT. En el mismo sentido se manifiestan las **STS de 23/05/2016 (Rec. cas. 789/2014) y STS de 21/06/2016 (Rec. cas. 1591/2015)**.

Pues bien, en relación con esta STS, es criterio de este TEAC establecido y reiterado en las resoluciones de **23 de marzo de 2021**, RGs 7414/2020 y 3098/2020 que:

*"Atendiendo a la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2017 (rec. casación 1564/2016), un acta de inspección que no cumpla con las condiciones expresamente señaladas por el Alto Tribunal en dicha sentencia no puede admitirse como "acto de reanudación formal de las actuaciones" a los efectos de producir la interrupción de la prescripción en virtud de lo recogido en el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria, siendo dichas condiciones:*

*a) que recoja expresamente que procede a la "reanudación formal de las actuaciones" que, bien se han excedido de su duración máxima legalmente establecida o bien se habían interrumpido de forma injustificada por un período superior a seis meses; b) que ponga de manifiesto expresamente que el procedimiento inspector en curso, por las circunstancias referidas (incumplimiento del plazo máximo o interrupción injustificada superior a seis meses), ha dejado de producir efectos interruptivos; c) indicar el tributo o tributos y el ejercicio o ejercicios a los que va referido el procedimiento que se reanuda tras dicha reanudación.*

*Se cambia el criterio respecto a la doctrina de este Tribunal Central ( entre otras en RG 676/2015) que admitía las actas de inspección como actos de reanudación formal de las actuaciones a los efectos previstos en el artículo 150.2.a) LGT, a la vista de la sentencia de la Audiencia Nacional de 28-12-2017 (recurso nº 123/2014)."*

Con base en todo lo anterior, **este TEAC concluye que**, en relación con la alegación del reclamante que se refiere a que, según su cálculo para el cómputo de las dilaciones, el plazo de 12 meses del procedimiento inspector habría concluido el 17 de abril de 2016 y no el 11 del junio de 2016, y que por lo tanto no procede la reanudación de las actuaciones, **hay que indicar que el artículo 150 LGT no establece un plazo específico para la reanudación de las actuaciones, pudiendo reanudarse en cualquier momento. Esto no constituye en ningún caso un agravio al contribuyente, al contrario, puesto que la propia ley establece un efecto altamente penalizador para la inspección por haber excedido el plazo del procedimiento inspector: la no interrupción de la prescripción hasta la nueva actuación interruptiva que cumpla con los requisitos señalados.** En el caso que nos ocupa se produce este "efecto penalizador" para la inspección, puesto que como consecuencia de exceder el plazo, no se considera que ninguna actuación de las realizadas en el procedimiento inspector anterior a la reanudación el 23 de junio de 2016 haya interrumpido la prescripción, y, por lo tanto, ha prescrito el derecho a comprobar el IRPF 2010 para la inspección. A estos efectos es irrelevante el cómputo de las dilaciones a las que hace mención el reclamante, puesto que no se considera que nada anterior al 23 de junio haya interrumpido la prescripción, y, por lo tanto, es irrelevante si el momento en el que se excedió el plazo fue abril o junio de 2016.

Lo relevante en este caso, por lo tanto, es si se han cumplido o no las previsiones señaladas en las sentencias anteriores en la diligencia en la que se comunicaba al reclamante la reanudación de actuaciones. Pues bien, este TEAC ha tenido acceso en el expediente a la diligencia 11, de 23 de junio de 2016, que señala lo siguiente (la negrita es de este TEAC):

*" El artículo 150.1 de la ley 58/2003 General Tributaria, establece que: "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."

En este sentido **se pone en su conocimiento** que con fecha 11 de junio de 2016, **ha transcurrido el plazo máximo legalmente establecido** de duración de las actuaciones inspectoras de 12 meses previsto en la normativa legal.

**Los efectos del incumplimiento de este plazo máximo de duración del procedimiento inspector se recogen en el artículo 150.2 y 150.3 de la ley 58/2003 General Tributaria que establecen:**

"(...) 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.

3. 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."

En consecuencia a lo anterior, se pone en su conocimiento que , **una vez transcurrido el plazo máximo legalmente establecido** de duración de las actuaciones inspectoras, **se le comunica la reanudación de las mismas**, en lo que se **refiere a los tributos y periodos afectados**, esto es:

CONCEPTO	PERIODO	ALCANCE
Impuesto sobre la renta de las personas físicas	2011-2012	General

Como se puede observar, la diligencia reproducida cumple todos los requisitos exigidos por la jurisprudencia puesto que señala que se acuerda reanudar las actuaciones, pone de manifiesto que el procedimiento inicial no tiene efectos interruptivos al reproducir el artículo 150.2 e indica los objetos y periodos a los que irán referidos las actuaciones subsiguientes. Por lo tanto, **este TEAC concluye que la reanudación de las actuaciones es la figura jurídica pertinente para el presente caso y que se ha efectuado correctamente, por lo que se desestiman las alegaciones del reclamante.**

Por último, el reclamante pone en cuestión que la Inspección pudiera disponer de otros 12 meses, indicando que tras la reanudación se deberían haber hecho las actuaciones mínimas e indispensables para terminar el procedimiento. Concluye el reclamante que la inspección ha utilizado de forma abusiva la figura de la reanudación.

Sin embargo, no es ese el criterio seguido por este TEAC y avalado por la jurisprudencia. Así, la Resolución del TEAC de 5/07/2016 (RG. 35/2013), citando la anterior de 13-01-2016 (RG 6396/13), expone:

"Llegados a este punto es necesario recordar el criterio sentado por este Tribunal en supuestos como el presente, en los que se supera el plazo máximo de duración de las actuaciones, para conjugar dos mandatos legales; por un lado, el mandato legal del apartado 2 del artículo 150 ordenando que el procedimiento "continuará hasta su terminación"; que se complementa con la expresa mención a la interrupción de la prescripción por la realización de actuaciones posteriores (de la que no podrán aprovecharse, obviamente, los ejercicios que ya hayan prescrito en ese momento); por otro lado el claro deseo legal de someter en todo caso a un plazo máximo la duración del procedimiento inspector, lo que podría desvirtuarse si una vez interrumpida la prescripción por la siguiente actuación

realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, la duración máxima del procedimiento inspector no estuviere ya sometida a plazo máximo alguno, efecto que se evita si consideramos que a partir de esa primera actuación tras la superación del plazo máximo se abrirá un nuevo plazo de otros doce meses adicionales. Si se vuelve a superar el plazo habrá que estar de nuevo ante la siguiente primera actuación y si ésta llega a tiempo de interrumpir de nuevo la prescripción de algún ejercicio se entenderá que vuelven a contarse otros 12 meses adicionales. Así se señala en las resoluciones de este tribunal de 20 de diciembre de 2012 (RG.120/2011) y de 28 de mayo de 2013 (RG.4850/2010)".

Este criterio ha sido sustentado por el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 13 de junio de 2014 (Recurso de casación 848/2012), que reitera lo ya afirmado en la sentencia de 06 de junio de 2014 (recurso 6287/2011), indicando que la continuación, una vez superado el plazo de doce meses, ha de someterse también a la limitación de duración máxima de 12 meses:

"Ahora bien, como precisó la posterior sentencia de 6 de marzo de 2014, cas. 6287/2011, esta reanudación de la actuación inspectora ha de someterse también a la limitación de duración máxima de 12 meses, pues, por un lado, no puede ser diferente la consecuencia de la reanudación a la de iniciación de un nuevo procedimiento inspector y, por otro, es patente que la duración del procedimiento no puede quedar al arbitrio de la Inspección, con grave detrimento del principio de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución y al que, en relación con los procedimientos tributarios, apela la Exposición de Motivos de la Ley General Tributaria vigente.

Por lo tanto, habiéndose reanudado las actuaciones el 23/06/2016, y notificado el acuerdo de liquidación resultante de las actuaciones inspectoras el 14/06/2017, es decir, antes del transcurso del plazo de doce meses, **este TEAC concluye que la actuación de la inspección fue conforme a derecho y desestima las alegaciones del reclamante.**

#### **Cuarto. Cuestiones de fondo. Previo: Reiteración de alegaciones.**

Lo primero que debe hacerse constar en relación con la cuestión de fondo es que en el presente recurso de alzada el reclamante alega en síntesis, argumentos que suponen la reiteración de los ya vertidos ante el Tribunal de instancia, sin más que suprimir algún párrafo y añadir algún otro de manera novedosa, instando finalmente el reclamante la anulación de la resolución recurrida y, en consecuencia, la anulación de aquella liquidación y sanción practicadas por la Inspección.

Como señala la resolución de este **TEAC de 28-09-2008 RG 00-08264-2008** DYCTEA, hay que destacar que siendo ésta una segunda instancia administrativa, **cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del TEAR**, en pro de un pronunciamiento estimatorio. Esto es, realizar un examen o análisis crítico de aquella resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas en aquella resolución realizadas.

Ello requeriría o exigiría, claro está, un esfuerzo intelectual que tratara de explicitar o razonar la errónea aplicación del Derecho que por el TEAR se hace en la resolución que se impugna.

Cierto es que el artículo 237 de la LGT atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar "*todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente*", pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los tribunales de justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados (en los que la actora se limitaba a reiterar, a reproducir, a copiar en el recurso de apelación las previas argumentaciones de la demanda, sin someter a examen o crítica alguna la sentencia de instancia), imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia. Como se dice en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991):

*<Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea*

suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998».>

El criterio de la citada resolución del este **TEAC** ha sido mantenido igualmente en otras resoluciones posteriores como la de **24-05-2017 RG 00-01070-2014** DYCTEA. Por tanto, ante la reproducción de las alegaciones ya planteadas ante el TEAR, este TEAC considera que el presente recurso de alzada suscita cuestiones que, en general, fueron correctamente resueltas y motivadas por el TEAR en su resolución, Sin embargo, este TEAC pasa a examinar detalladamente lo alegado ante este TEAC, aunque venga a reproducir, en términos generales, lo alegado ante el TEAR, sin perjuicio de que, cuando se considere conveniente, se reproduzca la argumentación del TEAR por considerarla correcta.

## **Quinto. Cuestiones de fondo 1: simulación en la interposición de xz y contestación las alegaciones accesorias a la misma.**

Tal como se señalaba en los antecedentes de hecho, **la inspección concluye** que los medios humanos y materiales utilizados por el Sr. **Axy** para la prestación de sus servicios son los de **QR SL** y los del resto de empresas a las que presta sus servicios, que **XZ SL** carece de medios materiales y humanos para la realización de los mismos a parte de su socio y administrador, el Sr. **Axy**, considerando que los servicios realizados por la sociedad deben imputarse al Sr. **Axy** como rendimientos del trabajo (una parte) y como rendimientos de la actividad económica (otra parte). La Inspección entiende que todos los indicios y elementos de prueba recabados en el procedimiento inspector apuntan a una misma conclusión: los ingresos de **XZ SL** derivan de la remuneración del trabajo realizado o los servicios prestados por **Axy** y que la sociedad **XZ SL** **se interpone** simplemente con la finalidad de obtener ventajas fiscales.

Frente a esta regularización, **el reclamante alega** que su operativa entra dentro de los límites de la economía de opción sin que pueda decirse que la ordenación de su actividad profesional a través de **XZ** constituya "fraude de ley" o simulación, y ello porque la prestación de servicios a través de la sociedad citada tiene como fundamento la limitación de responsabilidad y, además, la sociedad realiza una auténtica actividad: ser una sociedad *holding* gestionando sus intereses empresariales y aportando a sus participadas servicios de gestión y asesoramiento comercial y estratégico en los diferentes sectores en los que operan.

Indica igualmente que la empresa **XZ** presta servicios a otras entidades y empresas a las cuales factura, distintas de **QR** de la que la inspección considera que es director general, y pregunta, a qué clase de relación obedecería esta facturación en el caso del resto de sociedades vinculadas, de las que no es director general, y cómo se califica la retribución por asesoramiento a empresas no vinculadas: si retribución laboral por cuenta ajena o actividad profesional.

Indica que el indicio utilizado por la inspección de la ausencia de medios materiales y personales ha de ser atemperado por la jurisprudencia que relativiza la necesidad de medios materiales en el ejercicio de actividades profesionales en las que solo es necesario el trabajo del socio.

Igualmente, señala que no ha existido simulación porque no ha habido ocultación y que lo que corresponde en este caso es la aplicación del régimen de operaciones vinculadas.

Pues bien, **este TEAC** va a analizar a continuación las distintas cuestiones planteadas, que se centran en analizar la existencia o no de simulación en la interposición de la entidad obligada (**XZ**, S.L.) por parte del Sr. **Axy**, para la percepción de las rentas derivadas de su trabajo personal y las retribuciones devengadas por la prestación de servicios de asesoramiento comercial en el sector de la automoción. Y, como consecuencia de lo anterior, determinar a quién corresponde tanto la imputación de los ingresos como de los gastos, una vez determinado el carácter deducible o no de los mismos, declarados por la sociedad **XZ**, S.L.

### **1. SIMULACIÓN MEDIANTE LA INTERPOSICIÓN DE XZ**

Tal y como ya señalaba el TEAR de Cataluña en la resolución recurrida, respecto del fondo de la cuestión, nos situamos en el ámbito de los llamados negocios anómalos, campo éste que resulta especialmente complejo, máxime cuando se trata de su aplicación a un caso concreto, donde la economía de opción, el fraude de Ley y la simulación pueden tender a confundirse, por lo que, en una primera aproximación al debate, debe recordarse lo dispuesto por la normativa al respecto de la simulación, así como su interpretación doctrinal y jurisprudencial, para, posteriormente, determinar el encaje de la operación aquí tratada, en su caso, en dicha figura.

En el ámbito tributario no existe una definición legal específica del concepto **simulación**. El artículo 16 de la **LGT** se limita a establecer que:

**"1. 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."**

Es por ello que, en virtud del art 12.5 LGT tenemos que acudir a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

Este Tribunal, acudiendo al concepto de simulación en el ámbito civil, en el sentido empleado por la doctrina y la jurisprudencia ha desarrollado una constante doctrina sobre la figura del negocio simulado, entendiendo que tal tipo de negocio jurídico, en sus aspectos fiscales, se caracteriza, como ha tenido oportunidad de establecer en diversas resoluciones, en que mediante él se crea una ficción con la que se enmascara la realidad obteniéndose una tributación menor de la que correspondería aplicando la legalidad al negocio real.

Como ha declarado reiteradamente la jurisprudencia del **Tribunal Supremo**, la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad en los negocios jurídicos, por el que ambas partes de común acuerdo y con el fin de obtener un resultado frente a terceros (que puede ser lícito o ilícito) dan a conocer una declaración de voluntad distinta de su querer interno. Así, la simulación contractual se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, sin que se oponga a la apreciación de la simulación el que el contrato haya sido incluso documentado ante fedatario público (Sentencias de 2 de junio de 1993, de 1 de julio de 1988, de 5 de noviembre de 1988, de 10 de noviembre de 1988 o de 31 de diciembre de 1998).

En su **Resolución de 15 de diciembre de 2020 (RG 4029/2017)** señala este Tribunal los siguientes elementos que deben concurrir para poder llegar a la conclusión de la existencia de simulación:

*"- Por un lado, la existencia de un acuerdo simulatorio, es decir, la existencia de un acuerdo entre dos partes dotado de apariencia real.*

*- Por otro lado, la existencia de una finalidad de engaño, haciendo creer a los terceros en la realidad del acuerdo simulatorio en el que se contiene un negocio que no existe.*

*Además, de los dos citados elementos que se encuentran claramente entrecruzados se deriva la existencia de una divergencia consciente entre la voluntad declarada y la voluntad interna de las partes."*

Una vez concluido que estamos ante la figura de la simulación, es necesario que la inspección haya probado debidamente que ésta se ha producido.

Para ello es necesario un razonamiento lógico por parte de la AEAT en el que se aprecie la existencia de un nexo causal entre los hechos de los que se parte y los hechos que se tratan de demostrar, conforme a la **prueba de indicios** que regula el art. 108. 2 LGT:

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

A esta cuestión se refiere expresamente, a efectos de determinar la existencia de simulación, la Sentencia del **Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de 25 de noviembre de 2019, dictada en el recurso de casación 874/2017**, cuando determina (la negrita es de este TEAC):

*"La simulación viene regulada en el artículo 16 de la Ley 58/2003 General Tributaria pues, en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.*

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

*Así las cosas, la cuestión de fondo no es otra que la existencia y prueba de la simulación apreciada por la Inspección. A tal efecto, como hemos dicho reiteradamente:*

**- La "causa simulandi" debe acreditarla la Administración, que es quien invoca la simulación, si bien ésta no se caracteriza por su evidencia, pues se mueve en el ámbito de la intención de las partes, por lo que generalmente habrá que acudir a los indicios y a las presunciones para llegar a la convicción de que se ha producido una simulación.**

*- La presunción es una prueba por indicios en la que el criterio humano, al igual que ocurre en el campo de las presunciones legales, parte de un hecho conocido para llegar a demostrar el desconocido, exigiendo una actividad intelectual que demuestre el enlace preciso y directo existente entre ambos. Y ha de aplicarse con especial cuidado y escrupulosidad, especialmente cuando trate de acreditarse a través de presunciones, por vía de*

deducción, el hecho imponible, base y origen de la relación jurídico-tributaría. En este sentido, **tales presunciones han de reunir los siguientes requisitos:**

- a) **Seriedad**, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída, que permita considerar esta en un orden lógico como extremadamente probable;
- b) **Precisión**, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse; y
- c) **Concordancia**, entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión."

En este caso, las razones que llevan a la Inspección a concluir que existe simulación en la operación realizada entre ambas sociedades cumplen los requisitos señalados en la **STS de 25 de noviembre de 2019 antes citada**, plasmándose en el acuerdo de liquidación los distintos indicios observados, el nexo existente y la concordancia de los mismos. En concreto, la inspección desarrolla y fundamenta los distintos **indicios recabados** en las **páginas 78 y ss del acuerdo de liquidación**, a las que nos remitimos, partiendo del control del reclamante de la sociedad **XZ**, y analizando pormenorizadamente los indicios recabados en relación con el domicilio social y fiscal de la sociedad ( que coincide con el del reclamante y su cónyuge), los trabajadores (**Cpp** que el reclamante manifiesta que realizaba tareas administrativas y, cuando la administración se persona en el domicilio del reclamante verifica que es la empleada del hogar) , los medios materiales de la sociedad ( verificando la inspección que todos los elementos del inmovilizado, entre los que figura un coche y un barco, obedecen a bienes de naturaleza personal) , la actividad desarrollada por la misma (la facturación realizada a empresas respecto a las cuales **Axy** tiene vinculación supone un 83,6 % de la de la facturación del año 2011 y un 92,51% en 2012, siendo la totalidad de los servicios prestados, según manifestaciones del propio reclamante en la diligencia número 8 de 5 de mayo de 2016 el trabajo o asesoramiento comercial).

Mención especial merecen los gastos que se declaran en la sociedad **XZ**: La conducta que el reclamante sostuvo ante la Inspección, fue la de intentar mantener que la sociedad **XZ SL** es una sociedad con medios personales y materiales que presta unos servicios y para los cuales incurre en una serie de gastos. Cuando se le preguntó en qué medida eran necesarios gastos contabilizados y deducidos en la declaración de sociedades que revestían una evidente naturaleza personal (gastos tanto del Sr **Axy**, como de su esposa e hijas y del inmueble que constituye su domicilio familiar) este no dudó en afirmar que eran gastos exigidos para su actividad en cuanto eran atenciones a clientes, llegando a justificar por esta vía gastos de ... de su esposa e hijas, compras mensuales de ..., decoraciones navideñas, viajes e incluso servicios de una empresa (...) o compras de medicamentos siendo algunos de estos .... Cuando se ha solicitado identificar a los clientes a los que se habían destinado dichas compras se ha manifestado que o bien no se recuerda o que no se quieren identificar. Junto a estos gastos, en la sociedad se encuentran los pagos del *renting* y del *leasing* de los vehículos utilizados por el Sr **Axy** y su esposa así como de las multas de ambos vehículos, multas que han sido objeto de un ajuste extracontable, esto es, que no se han considerado deducibles desde un punto de vista fiscal, pero que evidencian la más absoluta confusión entre el patrimonio empresarial y el patrimonio personal del señor **Axy**, puesto que no resulta ajustado a la lógica empresarial que en un empresa que realice una actividad económica los únicos gastos que existan sean gastos personales y familiares del socio y administrador; en una empresa deberían estar contabilizados los gastos en los que se incurre en el ejercicio de la actividad empresarial, correspondiendo al ámbito patrimonial privado del socio los gastos de este. Esta confusión entre el patrimonio empresarial y personal resulta evidente de los hechos recogidos en el acuerdo de liquidación.

Todas estas conclusiones e indicios quedan perfectamente resumidos en el acuerdo de liquidación (páginas 95-96) al indicar que:

*"En XZ SL no se ordenan los medios materiales y humanos encaminados al ejercicio de ninguna de ninguna actividad económica, lo único que se ordena en XZ SL es el gasto sistemático de los gastos personales y familiares del Sr. Axy., tal y como ha sido probado en el expediente y analizado en el fundamento anterior. Así, basta recordar lo analizado más arriba respecto a la Sra. Cpp que constando como trabajadora de XZ SL, ha quedado plenamente atestiguado en el expediente, que es la empleada de la limpieza del hogar familiar y que no ha realizado ninguna tarea para XZ SL, sociedad a la que ni siquiera conoce. También ha quedado plenamente probado que la propia Sra. Bts, cónyuge del Sr. Axy., quien también consta como empleada de XZ SL, tampoco realiza ningún trabajo específico para la sociedad, desconociendo no sólo su funcionamiento y actividad, sino también las propias tareas que supuestamente realiza para la misma. También procede recordar que no se ha probado la existencia de ningún activo afecto a la actividad económica, siendo el supuesto domicilio social de la sociedad el domicilio familiar del Sr. Axy, quien ejerce su trabajo en el ámbito principalmente de la empresa QR SL utilizando los medios materiales y humanos de esta empresa.*

*Este órgano considera que no estamos ante una supuesto de valoración de operaciones vinculadas sino de autentica simulación de la sociedad con finalidad defraudadora, según el análisis efectuado en el fundamento anterior al que nos referimos.*

(...)

Por último, no consta que el Sr. **Axy** esté dado de alta en el IAE por ninguna actividad profesional ni empresarial, su "retribución ficticia" a través de **XZ SL** es como rendimiento del trabajo, repto **QR** consta que es director general... no estamos hablando de un profesional que realiza su actividad a través de una sociedad estamos hablando de un alto directivo que desvía su retribución principal a través de una sociedad ficticia en la que no es que se deduzca como gasto el teléfono... sino que como ha quedado demostrado se deduce prácticamente todos sus gastos personales y familiares."

Así, concluye la inspección que los medios humanos y materiales utilizados por el Sr. **Axy** para la prestación de sus servicios son los de **QR SL** y los del resto de empresas a las que presta sus servicios. **La Inspección no niega la prestación de los servicios, sino la titularidad de los mismos, considerando que los servicios deben imputarse al Sr. Axy como rendimientos del trabajo (una parte) y como rendimientos de la actividad económica (otra parte). Así, se verifica del conjunto de indicios obrantes en el expediente que la sociedad XZ no genera ningún tipo de valor añadido en relación con la actividad de asesoramiento comercial.**

Verifica la inspección en el presente supuesto la concurrencia de la divergencia entre la voluntad y su declaración y la voluntad de engañar a terceros ajenos al acto o negocio jurídico simulado que se concreta en una menor tributación o ahorro fiscal. Así, no puede pretender el reclamante que se considere que no existe ahorro fiscal derivado de sus operaciones, puesto que éste se concreta, tal y como argumenta la inspección, en (página 78 acuerdo de liquidación):

**a) Reducción de cuota.** El tipo impositivo en el Impuesto sobre Sociedades (25-30%) es inferior al tipo marginal aplicable a las mismas rentas en sede del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**b) Elusión de retenciones.** Las facturas emitidas por **XZ SL** no están sujetas a retención, por el contrario, si dicho ingresos se canalizaran como rendimientos del trabajo de la persona física, en el presente caso **Axy**, deben ser objeto de retención en IRPF.

**c) Se declaran como deducibles en XZ SL gastos de naturaleza privada, que no son deducibles ni en el Impuesto sobre Sociedades ni en el IRPF.**

**d) Diferimiento en la tributación de beneficios.** Los beneficios que obtiene la sociedad, no tributan en la renta del socio hasta que no se distribuyen, lo que supone un diferimiento impositivo."

Al localizar en la sociedad **XZ SL** sus retribuciones, éstas se sometían a la tributación del Impuesto sobre Sociedades y no al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con un tipo marginal muy superior que el tipo del Impuesto sobre Sociedades. A su vez junto al tipo impositivo aplicable, el reclamante también reducía la base imponible sobre la que se aplicara este tipo mediante la localización en dicha sociedad de gastos personales tanto de él como de su esposa e hijas, es decir centraliza en la sociedad **XZ SL** los gastos familiares minorando de esta manera los ingresos (retribución percibida) y consiguiendo de esta manera un fraudulento ahorro fiscal.

**Por este cúmulo de circunstancias, este TEAC considera que los servicios han sido realizados por el Sr. Axy y no por la entidad XZ SL, ya que dicha sociedad no aporta valor añadido alguno en la prestación de los citados servicios, siendo esta una mera sociedad interpuesta, simulada a estos efectos.**

En relación con la condición de director general de la sociedad QR, la Inspección no tiene ninguna duda respecto a que durante los años objeto de comprobación el Sr. **Axy** era el Director General de la sociedad **QR SL** puesto que así lo ha manifestado la propia compañía en el certificado emitido por esta. Además, este TEAC ha podido verificar como estas funciones de director general se ven corroboradas por los testimonios obrantes en el expediente de la propia secretaria de personal, la Sra Enn.

Las manifestaciones del Sr. **Axy** ante la Inspección negando haber desempeñado el cargo de Director General y señalando que pudo haber ayudado en temas estratégicos y comerciales a través de la sociedad **XZ SL**, pero que no había desempeñado el puesto de Director General, no responden a otra finalidad que la de ocultar a la Inspección en qué consistía su trabajo y para quien lo realizaba. La realidad ocultada a la Inspección es que durante los años objeto de comprobación desempeñaba el cargo de Director General de la sociedad **QR SL**, teniendo un equipo a su cargo en **QR SL**, disponiendo de secretaria personal pagada por **QR SL** y de despacho tanto en las oficinas centrales en DOMICILIO\_1 como en las instalaciones de DOMICILIO\_2 así como disponiendo de teléfono fijo y dirección de correo electrónico de **QR SL**.

El reclamante percibía la retribución a su cargo de Director General a través de la sociedad **XZ SL**, sociedad que emitía facturas por supuestos servicios de asesoramiento pero que correspondían a su retribución por el cargo de Director General. Esta facturación realizada a través de la sociedad **XZ SL** y no directamente a **Axy**, se explica no solo por el puesto que ocupa el Sr. **Axy** en el organigrama de la sociedad, sino también por su condición de socio indirecto de esta empresa de prácticamente el 50%. Este control sobre la compañía le permite poder determinar la forma en que percibe la remuneración a los servicios desempeñados, una forma que no responde más que a una finalidad puramente fiscal.

En resumen, se entiende que concurre simulación en la facturación de los servicios de asesoramiento comercial a través de la sociedad **XZ**, S.L. Los indicios anteriormente descritos y los cuales se pueden sintetizar en la carencia de medios materiales y humanos de la entidad **XZ**, S.L., la absoluta confusión entre el patrimonio del socio y de la sociedad, la realización de funciones de dirección por parte del Sr. **Axy** en la sociedad **QR**, SLU (principal cliente de la sociedad **XZ**, S.L.), la participación por parte del Sr. **Axy** en la mayor parte de las entidades a las que facturó la sociedad en los años 2011 y 2012, así como la inexistencia de la prestación de servicios por parte de la entidad como tal evidencian que la existencia de la entidad **XZ**, S.L. es meramente aparente, al carecer de un funcionamiento real e independiente de la persona que realmente la controla, el Sr. **Axy**, siendo su única finalidad conseguir un ahorro fiscal. Así, el Sr. **Axy** canaliza a través de la sociedad **XZ**, S.L. las retribuciones percibidas de la sociedad **QR**, SLU, derivadas del cargo de Director General que ostenta en la misma; así como, las retribuciones percibidas de las restantes sociedades en las que presta servicios de asesoramiento.

En conclusión, analizando las pruebas recabadas por el órgano inspector, es claro, y así lo entiende **este Tribunal Central**, que, mediante la interposición de la sociedad **XZ**, se estaban prestando directamente servicios por parte del reclamante a sociedades vinculadas y no vinculadas, obteniendo diversos beneficios fiscales derivados de dicha operativa. **Las alegaciones realizadas por el reclamante están dirigidas a manifestar que, individualmente considerados cada uno de los indicios, no existe simulación, y que la administración ha errado en considerar que existe la misma, habiendo ejercitado el reclamante una mera economía de opción. Sin embargo, la administración considera el conjunto de la operativa puesta en marcha, y el resultado de la misma, concluyendo, correctamente a juicio de este TEAC, que existe una simulación orquestada por el reclamante y dirigida principalmente a obtener una mejor tributación de las rentas que percibe.** Es cierto que es plenamente legítimo que una persona física ejerza su actividad profesional o empresarial a través de una sociedad a través de la cual ordenen los medios materiales y humanos afectos al ejercicio de la actividad económica, sin embargo, tal y como consta en el expediente y ha sido objeto de análisis en el presente caso, éste no es el supuesto aquí analizado. Por lo tanto, habiendo concluido que la interposición /simulación de la sociedad **XZ** S.L., **quedan contestadas en sentido desestimatorio las alegaciones del reclamante dirigidas a argumentar que lo que se ha producido es el mero ejercicio de economía de opción.**

## 2. LA ACTIVIDAD DE HOLDING Y LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS A ENTIDADES DISTINTAS DE **QR**.

### a) La actividad de *holding*

Indica el reclamante que la sociedad **XZ** SL tiene actividad: la de *holding*, ostentando participaciones en diversas entidades, tal y como figura en balance, lo cual vendría a desvirtuar la calificación de **XZ** como sociedad simulada.

Pues bien, verificado el expediente, observa este TEAC como las participaciones que tiene en el balance no se tienen en cuenta en la regularización de la inspección ni determinan una mayor cuota. Además, la regularización de la inspección es perfectamente coherente, puesto que declara la simulación en la interposición de la sociedad **XZ** por la prestación de servicios de asesoramiento, no por la eventual actividad de *holding* que esta pudiera tener, que sería una cuestión totalmente independiente. Así, puede existir, o no, ese papel de acumulación de participaciones (o cualquier otro), pero eso en nada afecta a la regularización practicada, en nada justifica que sea simulada la prestación de servicios a otras empresas que dice haber realizado. Esta simulación queda perfectamente acreditada en el expediente. Por lo tanto, se desestiman las alegaciones del reclamante.

b) El reclamante indica que la empresa **XZ** presta servicios a otras entidades y empresas a las cuales factura, distintas de **QR** (de la que la inspección considera que es director general), y se pregunta a qué clase de relación obedecería esta factuación en el caso del resto de sociedades vinculadas, de las que no es director general, y cómo se califica la retribución a empresas no vinculadas: si retribución laboral por cuenta ajena o actividad profesional.

Observa este TEAC que, en relación con los restantes ingresos de **XZ** SL no procedentes de **QR** SL, la inspección modificó en su acuerdo de liquidación el criterio, considerándolos, en lugar de rendimientos del trabajo del reclamante, rendimientos de las actividades económicas, por lo que la alegación planteada en forma de pregunta retórica por parte del reclamante en su escrito que planteaba cómo se debían calificar estas rentas, ya fue debidamente tenida en cuenta por la inspección, al indicar (página 96 liquidación):

*"Sin embargo, pese a que la mayor parte de los ingresos de **XZ** SL provienen de **QR** SL es cierto que sobre el resto de ingresos, que provienen en su mayor parte también de empresas sobre las que el Sr. **Axy** tiene poder de decisión, no puede predicarse de manera tan directa que se trate de rentas del trabajo, por lo que estimando en parte esta alegación la parte de los ingresos que no proviene de de **QR** SL, se va a regularizar como rendimientos de actividad profesional en régimen de estimación directa simplificada, considerándose exclusivamente como gastos de la actividad el 5% previsto legamente en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación. (Arts. 27 a 30 LIRPF)."*

En consecuencia la inspección realizó un nuevo cuadro de ajustes ( página 98 del acuerdo de liquidación). Así, **quedaron contestadas y estimadas las pretensiones del reclamante de que no se calificasen como rendimientos del trabajo las rentas percibidas por XZ no procedentes de QR SL en el propio acuerdo de liquidación, por lo que, en esta fase, no procede realizar cambio alguno.**

### 3. APLICACIÓN DE LA NORMATIVA DE SOCIEDADES PROFESIONALES

Como se ha indicado anteriormente, alega el reclamante que el indicio utilizado por la inspección de la ausencia de medios materiales y personales ha de ser atemperado por la jurisprudencia que relativiza la necesidad de medios materiales en el ejercicio de actividades profesionales en las que solo es necesario el trabajo del socio. Hace referencia a la normativa recogida en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales.

Debe desestimarse la alegación porque ni la sociedad ni realizan una actividad de las que se hallan dentro del ámbito subjetivo de la Ley de Sociedades Profesionales, que se refiere a actividades para las que se exige titulación universitaria y colegiación, procede aclarar que **XZ SL** no es una sociedad profesional, es una mera sociedad limitada, que no está constituida ni está adaptada a Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, que pretende hacer valer el reclamante, ni, por lo tanto, le son de aplicación sus preceptos y todas las consecuencias que pretende extraer el mismo.

Este TEAC considera que **la inspección ha probado suficientemente la inexistencia de una actividad propia de XZ más allá de la realizada por el reclamante y la ausencia de medios materiales y humanos, no considerando justificada la interposición societaria en la prestación de servicios de asesoramiento comercial por parte del Sr Axy.** No consta que el Sr. **Axy** esté dado de alta en el IAE por ninguna actividad profesional ni empresarial, siendo su "retribución ficticia" a través de **XZ SL** declarada como un rendimiento del trabajo, por lo que no estamos hablando de un profesional que realiza su actividad a través de una sociedad estamos hablando de un alto directivo de otra sociedad (**QR**) que desvía su retribución principal a través de una sociedad interpuesta en la que se deduce prácticamente todos sus gastos personales y familiares, y que además presta servicios a otras sociedades, utilizando como pantalla a **XZ**, para reducir su carga fiscal. Por lo tanto, **se desestiman las alegaciones del reclamante en este punto.**

### 4. APLICACIÓN DE LA NORMATIVA DE OPERACIONES VINCULADAS Y AUSENCIA DE SIMULACIÓN POR NO EXISTIR OCULTACIÓN.

Pretende el reclamante que se aplique la normativa de operaciones vinculadas ajustando a valor de mercado la relación laboral declarada entre el reclamante y la sociedad **XZ**. La relación de vinculación existe, y no parece, desde luego, que la remuneración pagada por **XZ** al reclamante sea de mercado. Pero la Inspección ha puesto de manifiesto otra realidad que se superpone a la anterior: que la intervención de la sociedad en la prestación de servicios no es real, es simulada, por tanto, la regularización no puede consistir en valorar a mercado una operación que no se ha producido, sino en eliminar las consecuencias de la operativa simulada desmontada. Dicho de otro modo, frente a la regularización de la simulación destapada no puede ser coartada ni utilizada como parapeto la existencia de vinculación.

No estamos ante un simple supuesto de operaciones vinculadas entre dos sociedades o entre socio sociedad, sino ante un supuesto en el que se crea una apariencia jurídica societaria con la finalidad de reducir la carga fiscal, en relación con la prestación de servicios de asesoramiento comercial, declarándose ésta simulada. **El régimen de operaciones vinculadas resulta aplicable a los supuestos en que los negocios jurídicos realizados sean reales, pero la valoración de las operaciones que las partes realizan no se ajusta a los precios de mercado, pero no a supuestos en los que se aprecie la existencia de simulación, en los cuales la reacción del ordenamiento jurídico debe ser el gravamen de los negocios jurídicos efectivamente realizados,** con independencia de la denominación que las partes le hubiesen otorgado, tal y como señala el artículo 16 LGT, sin más efectos que los estrictamente tributarios. En este caso se verifica por parte de la inspección cómo casi el 84% de los ingresos de 2011 y el 93% de los ingresos de 2012 provienen de la prestación de servicios por parte del reclamante a sociedades con las que tiene algún tipo de vinculación. Esto permite afirmar, sin género de duda, que todas las partes intervinientes (la sociedad **XZ**, S.L, el Sr. **Axy** y las sociedades receptoras de los servicios) tienen conocimiento certero de que la facturación de la sociedad **XZ**, S.L. por servicios de asesoramiento comercial sólo tiene como causa la ilícita reducción de la carga tributaria y que conocen que los servicios son directamente prestados por el Sr **Axy**, lo cual apunta directamente a la simulación, y no a la aplicación de normativa de operaciones vinculadas. Por lo tanto, en este punto, **se desestiman las alegaciones del reclamante.**

Indica el reclamante que no habiendo ocultación no se puede considerar que exista simulación, ya que **XZ SL** declaró los ingresos correspondientes.

Sin embargo, conviene señalar que **la existencia de ocultación que caracteriza la figura de la simulación no necesita que las rentas obtenidas no hayan sido declaradas por los contribuyentes, sino que se oculte**

**el verdadero negocio jurídico realizado, con el consiguiente perjuicio, en este caso, para la Hacienda pública, que es lo que sucede en el presente caso.** Por lo tanto, debe rechazarse la argumentación del reclamante acerca de la inexistencia de simulación por la ausencia de ocultación. Pero además en el presente caso, si bien sí se han declarado las rentas obtenidas, la tributación efectiva es la correspondiente a una declaración de ingresos muy inferior, en tanto que los mismos se han visto mermados por la deducción de gastos de naturaleza personal. Por lo tanto, **se desestiman las alegaciones del reclamante.**

## 5. FALSEDAD EN LA DILIGENCIA de 3 de junio de 2016

Alega el reclamante que la inspección cambió el contenido de una diligencia de 3 de junio de 2016 realizada con Doña Msj, empleada de **QR SL**, como secretaria personal del Sr **Axy**. Indica el reclamante que el cambio se produjo después de haber firmado la citada diligencia, añadiendo un "no" en la página 9 de la misma. Según en reclamante, la inclusión de ese "no" hace cambiar el sentido de la expresión de que la Sra **Bts**, esposa del reclamante, **NO** trabajaba con el Sr **Axy**, lo cual tiene, según el reclamante, una trascendencia determinante en el resultado de las actuaciones. Aporta Acta notarial con la diligencia señalada.

En este sentido es necesario precisar diversos extremos. En primer lugar, la competencia de este tribunal es valorar la existencia o no de simulación en la operativa de **XZ SL**, no la autenticidad de los documentos presentados por el reclamante o elaborados por la administración.

En segundo lugar, en cualquier caso, verificadas ambas versiones de la diligencia referenciada y su contenido, este tribunal concluye, sin duda, que la frase a la que hace referencia el reclamante no es trascendente para el resultado de las actuaciones inspectoras. El hecho de que dicha frase sea "*Cree que la esposa del Sr. Axy no le ayudase en el trabajo*". o "*Cree que la esposa del Sr. Axy le ayudase en el trabajo*", no tiene relevancia ni es tenido en cuenta posteriormente por la inspección para determinar la simulación de **XZ**. La relevancia de la diligencia referenciada se encuentra en la descripción de las funciones que la secretaria señala que realiza para el Sr **Axy** y la descripción de las tareas y relaciones que el Sr **Axy** tiene con **QR**. La vaga expresión acerca de lo que cree la declarante en relación con la sra **Bts** no es un elemento de juicio que posteriormente la inspección utilice para extraer sus conclusiones sobre la misma. De hecho, en la página 81 del acuerdo de liquidación, en el que se detallan las conclusiones sobre los trabajadores de **XZ**, la inspección señala:

*"Respecto a Bts, el Sr. Axy manifestó que le ayudaba en labores contables y en labores comerciales. Respecto a las primeras, de las facturas recibidas se observa como por esta función la sociedad XZ SL paga a NP al encargarse estos del asesoramiento fiscal y contable.*

*De la comparecencia de la Sra. Bts ante la Inspección se ha podido constatar que no es capaz de explicar con precisión la naturaleza del trabajo prestado para la sociedad XZ SL realizando explicaciones genéricas y cuando la Inspección solicita información más concisa de las funciones que ésta manifiesta realizar, no es capaz de proporcionarla solicitando la ayuda de su asesor, hecho que resulta sorprendente en una persona que es preguntada por las funciones que supuestamente desempeña.*

*Todos estos hechos ponen de manifiesto que el servicio facturado por XZ SL lo presta Axy, figurando como trabajadores de la sociedad su esposa y la empleada del hogar al único efecto de crear la apariencia de estructura empresarial."*

Como se puede observar, la inspección en sus conclusiones sobre **Bts**, en ningún momento hace referencia a la diligencia con la Sra Msj.

En cualquier caso, incluso aunque dicha diligencia hubiera tenido algún tipo de trascendencia en la valoración de la inspección, cuestión que este TEAC ha constatado que no ocurre, no hubiera supuesto ningún cambio en la regularización efectuada, puesto que de los restantes indicios recabados por la inspección queda clara la simulación orquestada.

Es por todos estos motivos que este TEAC desestima las alegaciones del reclamante en relación con la diligencia de 3 de junio de 2016.

## 6. CONCLUSIÓN:

**En conclusión, contestadas las alegaciones planteadas en relación con los ajustes derivados de la existencia de simulación este TEAC confirma íntegramente el acuerdo de liquidación impugnado.**

### **Sexto. Deducibilidad de gastos**

Bajo la rúbrica "la labor probatoria de la Inspección para desacreditar la inexistencia de actividad empresarial en **XZ SL**" alega el reclamante que existen determinados gastos que la inspección ha considerado que son no

deducibles y que en realidad sí lo son, incluso (señala) aunque se admitiera que la sociedad **XZ** es una sociedad interpuesta. Hace referencia en concreto a :

1. los consumos de la "vivienda-oficina" del Sr Axy, de los que señala que aportó para justificarlos contrato de arrendamiento en los que el reclamante y su mujer cedían a **XZ** parte de la vivienda.

Pues bien, verificado el contrato por este TEAC, es necesario señalar que, en el caso de los gastos por suministros, el problema reside en que del examen del contrato privado anterior hay que destacar dos aspectos, el primero de ellos es que se cede el uso de parte del inmueble sin que se detalle que parte del inmueble es objeto de la cesión de uso y por otro lado que la renta que debe satisfacer la sociedad **XZ SL** a los propietarios del inmueble (**Axy** y **Bts**) no es una cantidad fija a ingresar sino la asunción de la totalidad de los gastos de comunidad del inmueble, de los impuestos y tasas, de los suministros así como de los gastos necesarios para mantener en buen estado de uso y conservación el inmueble, esto es, no se asume la parte proporcional de los gastos detallados que se correspondan con la parte presuntamente cedida del inmueble, se asume la totalidad de los gastos del inmueble y que tienen su origen en el uso que del mismo hace el matrimonio formado por **Axy** y **Bts** y sus ... hijas. Se podría valorar la deducibilidad en sede del reclamante de parte de los suministros en proporción a la parte de la vivienda que dedica al desarrollo de su trabajo, pero los términos en los que se redacta el contrato y la deducibilidad de la totalidad de los suministros correspondientes a la vivienda en sede IRPF determinan que los gastos sean no deducibles, precisamente también por falta de prueba por parte del reclamante de la parte que corresponde al uso como oficina y la parte que corresponde al uso como vivienda. Las declaraciones del propio reclamante indican que la mayor parte de la tarea se realiza fuera de la oficina de .... Siendo la carga de la prueba del reclamante en virtud del artículo 105 LGT, **este TEAC concluye que su no deducibilidad está correctamente valorada.**

2. Igualmente señala el reclamante que serían deducibles los deterioros de créditos en el IS de XZ, por haber transcurrido mas de seis meses desde la fecha de vencimiento del pago de la deuda.

Ha verificado este TEAC que, en relación con el gasto por deterioro de créditos en el IS de **XZ**, la no deducibilidad del gasto fue correctamente analizada en la liquidación correspondiente a **XZ SL** y obrante en el presente expediente. No se consideró no deducible porque no se hubiera reclamado extrajudicialmente, sino por no haberse probado su correlación con los ingresos al no haberse aportado la factura correspondiente al crédito posteriormente deteriorado. Por lo tanto, siendo la carga de la prueba del reclamante en virtud del artículo 105 LGT, **este TEAC considera correcta la actuación de la inspección.**

3. Los gastos de la mutualidad médica, que señala que son deducibles a razón de 500 euros por miembro de la familia, por lo que considera que le son aplicables 2500 euros de "exención".

En este caso, en relación a los gastos de la mutualidad médica del reclamante, su mujer e hijas, una vez declarada simulada la sociedad **XZ**, queda clara su no deducibilidad en el IS de esta en la cuenta " otros gastos sociales", tal y como aparecían declarados por la sociedad.

En esta cuenta se han contabilizado los pagos del seguro contratado con ... por importe de 4.061,97 euros. Conforme a la póliza de seguro aportada, es una póliza de asistencia médica completa a favor de **Axy**, **Bts** y las ... hijas del matrimonio ... (asegurados). Siendo el tomador del seguro **XZ SL**.

Procede valorar si el reclamante tendría derecho a deducírselo en su declaración como persona física. Habiendo determinado la inspección que parte de los rendimientos del reclamante son rendimientos de actividades económicas, determinando el rendimiento neto en estimación directa simplificada, son de aplicación las reglas del artículo 30 LIRPF vigente en los periodos impositivos 2011 y 2012. En este caso el artículo 30.2.5ª LIRPF establece que :

*"5.ª Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente."*

Así, observa este TEAC como, en su regularización , la inspección ha aplicado como gastos deducibles a los rendimientos por actividades económicas imputados el 5% de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación del art 30.2º RIRPF, pero no ha considerado como gastos deducibles los 2500 euros correspondientes al máximo deducible por los seguros de salud del reclamante, su mujer y sus hijos, que, sin embargo , este TEAC sí considera que están acreditados. **Por lo tanto, en este punto se estiman las alegaciones del reclamante, debiendo considerarse como gasto deducible sobre los rendimientos de actividades económicas 2500 euros en virtud del artículo 30.2.5º LIRPF.**

### **Séptimo. Sanción 1. Culpabilidad de la conducta infractora**

En cuanto al acuerdo sancionador, indica el reclamante que existen pronunciamientos judiciales que anulan sanciones en casos de simulación por falta de motivación de la sanción. Se refiere adicionalmente de forma

específica a la STS de 13 de febrero de 2020 ( rec num 3285/2018), en la que se considera que la resolución sancionadora no estaba suficientemente motivada porque aprecia negligencia, y no dolo, en un caso de simulación , lo cual se considera incongruente. El reclamante indica que en el caso de **XZ** la simulación es relativa , que sí que había un negocio real , la creación de la sociedad , y que habían concurrido motivos económicos válidos distintos del mero beneficio fiscal porque si no la simulación se hubiera calificado de absoluta. Añade que el TEARC ha hecho " corta y pega" sin motivar la culpabilidad, lo cual contradice frontalmente la jurisprudencia del TS.

Pues bien, en primer lugar, indicar, que a la hora de verificar la motivación de una sanción se ha de estar al acuerdo de imposición de la sanción, y no a la resolución del TEAR que resuelve un recurso contra el mismo.

**El acuerdo de imposición de sanción, en este caso, desarrolla la justificación del elemento subjetivo**, llegando a la conclusión de que no cabe otra cosa, sino actuación dolosa en el caso de simulación. Así, el acuerdo de imposición de sanción concluye, tras exponer minuciosamente todos los indicios que han llevado a la inspección a concluir que existía simulación, que :

*" Por tanto, de acuerdo con todo lo anterior, la Inspección determina que, **existe una simulación relativa en la prestación de servicios por XZ SL**, debiendo imputarse los rendimientos formalmente obtenidos por dicha entidad a **Axy**.*

*(...) **Por otra parte, tampoco queda la menor duda de la existencia del elemento volitivo, atendiendo al conjunto de las operaciones realizadas cuya finalidad no era otra sino la de reducir de manera fraudulenta la carga impositiva que conforme a la normativa vigente le corresponde satisfacer al erario público. De tal manera que sólo cuando la Inspección ha investigado a fondo todos los elementos de la misma, se ha podido constatar la existencia de la auténtica naturaleza de la defraudación.***

*Por lo que respecta a la prestación de servicios profesionales y la utilización de **XZ SL** como sociedad interpuesta mediante la cual se derivan los rendimientos percibidos, esta conducta a través de la cual el obligado tributario ha dejando de ingresar parte de la deuda tributaria que le correspondía en virtud del mandato del artículo 31.1 de la Constitución Española, en claro perjuicio de los intereses de la Hacienda Pública, ha de ser calificada como mínimo de culpable.*

*Por otro lado, las sociedades **TW SL, QR SL, LM SL y XZ SL** han sufragado directamente una serie de gastos personales del Sr. **Axy** cuyo importe ha sido considerado como rendimiento del capital mobiliario imputable al Sr. **Axy**. El Sr. **Axy** en el ejercicio de su posición de dominio y control en estas sociedades consigue que éstas sufraguen sus gastos personales sin que estos fondos se integren en su renta personal y sean objeto de declaración en su IRPF. En definitiva, se trata de utilidades que el Sr. **Axy** percibe por su participación y control de dichas sociedades y que han sido calificadas como rendimientos del capital mobiliario.*

*Así, la obtención de rendimientos del capital mobiliario de diversas sociedades, encubiertos bajo la forma de gastos personales del Sr **Axy** directamente asumidos por dichas sociedades, es una conducta que también ha supuesto un dejar de ingresar parte de la deuda tributaria que le correspondía en virtud del mandato del artículo 31.1 de la Constitución Española, en claro perjuicio de los intereses de la Hacienda Pública, y que ha de ser calificada de dolosa pues manifiesta una clara voluntad de defraudar a la Hacienda Pública.*

*Por último, la obtención de rentas descubiertas en sus cuentas bancarias, que no han sido objeto ni de justificación ni de tributación es una conducta que ha supuesto un dejar de ingresar parte de la deuda tributaria que le correspondía en virtud del mandato del artículo 31.1 de la Constitución Española, en claro perjuicio de los intereses de la Hacienda Pública, conducta que va más allá de la mera negligencia debiendo ser calificada de culpable.*

*Como consecuencia de lo expuesto, **se ha de entender que existen elementos de juicio suficientes para considerar dicha conducta como dolosa**, sin que quepa achacarla a un mero error y sin que se aprecie ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 179.2 de la LGT. Por ello, se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar la conducta del obligado tributario.*

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

**En este punto debe traerse a colación el juicio que reiteradamente hace el TS sobre la estrecha relación entre la simulación y la culpabilidad.** Así, el TS establece en el Fundamento jurídico SEGUNDO de la **Sentencia 3473/2022, de 27 de septiembre**, que se remite a al Fundamento Jurídico CUARTO de la **STS de 7 de diciembre de 2021, pronunciada en el recurso de casación núm. 380/2020** que (la negrita y subrayado son de este TEAC) :

"En cualquier caso, la conclusión que se impone para dilucidar este recurso de casación es como sigue:

**1) La simulación, sea objetiva o subjetiva, sea absoluta o relativa, al incorporar el dolo o intención entre sus elementos constitutivos -tal como esta Sala ha declarado de modo constante y reiterado, desde hace muchos años-, excluye la comisión culposa o negligente y, desde luego, el error invencible de prohibición (inconciliable con la simulación). Si la Sala a quo apreciase factores o signos en la conducta de que el sancionado**

actuaba en la creencia de obrar correctamente, como afirma, la única posibilidad lícita que le permitía la ley era la de recalificar los negocios examinados, abandonando su inclusión entre los simulados.

Antes al contrario, se viene a acuñar en la sentencia una especie de "simulación objetiva", en tanto se alude a "...que las sociedades constituían una simulación, en el sentido de que carecían de estructura real, también considera que no puede desprenderse de ello una conducta dolosamente elusiva". En tal expresión se declara al unísono que había sociedades que constituían una simulación (sic), es decir, que carecían de estructura real, no obstante lo cual se excluye, al mismo tiempo, que de tal estructura simulada derive una conducta dolosamente elusiva.

En la reunión de ambas afirmaciones antagónicas, la Sala sentenciadora incurre, a nuestro juicio, en una contradicción insalvable, pues **o bien no hay simulación -cuya presencia no es negada por el Tribunal de instancia al calificar los hechos, de forma coincidente con el TEAR de Cataluña- o, de haberla, no puede ser tal apreciación indiferente a efectos sancionadores, ni cometerse por mera negligencia o por virtud de casofortuito.**

**2) La simulación negocial -institución que proviene del Derecho privado, pero que encuentra en el Derecho tributario un terreno proclive a su aplicación dogmática ( art. 16 LGT), en tanto esa simulación se oriente a la defraudación o evasión fiscal mediante un abuso de las formas jurídicas lícitas y admisibles- es siempre dolosa si se la examina desde el punto de vista sancionador. No cabe, pues, la comisión culposa ni la fortuita o la basada en el error invencible de prohibición -si se mantiene a fortiori la simulación como fundamento de la aparición de la deuda dejada de ingresar-.**

De tal antítesis se deriva que hayamos considerado, en la doctrina anterior -que ahora se completa y extiende-, que no es posible invocar la interpretación razonable de la norma prevista en el artículo 179.2.d) de la LGT para neutralizar la imposición de una sanción **tributaria** por hechos en que ha concurrido **simulación**. Y ahora reiteramos tal doctrina, afirmando que no cabe acogerse a un error de prohibición -de naturaleza invencible-para justificar la inexistencia de infracción ante hechos declarados, en la sentencia, como simulados, a menos que tal calificación pudiera excepcionalmente ser revisada con ocasión de un recurso de casación, y así lo hubiera pretendido el recurrente, lo que no es el caso.

(...)"

El Fundamento Jurídico TERCERO de la STS 3473/2022 concluye que ( la negrita es de este TEAC) :

"Ello no significa -esto dicho en términos generales, sin vinculación con este particular asunto- que no por ello toda conducta en que concurra simulación deba ser inexorablemente sancionada y no pueda ser impugnada con todas las garantías el acuerdo sancionador en tal caso. **Lo que significa es que no se podrán hacer valer frente a la legalidad de tales actos, cuando deriven, es de repetir, de la realización de conductas que se consideren simuladas, con ocasión de su impugnación administrativa y judicial, determinados motivos que consideramos incompatibles de suyo con la simulación y con el elemento intelectual del dolo o intención del que resulta inseparable, lo que no significa que no puedan ser aducidos, en el caso de que se trate, otros motivos jurídicos relativos al procedimiento sancionador o a la legalidad de la sanción misma (prescripción, incompetencia, motivación, proporcionalidad, etc.)**".

Así, a la luz del acuerdo sancionador impugnado y de la jurisprudencia existente, este TEAC concluye que el que la simulación sea absoluta o relativa no determina que la conducta sea dolosa o negligente. Al contrario, la simulación siempre implica dolo, y excluye la comisión culposa, cuestión que por otra parte indica el propio acuerdo de imposición de sanción. Por otra parte, observa este Tribunal cómo, en los casos en los que existe simulación y queda ésta acreditada ( como es el caso presente), la apreciación de la culpabilidad deviene casi automática. Por último, concluye este Tribunal que, en cualquier caso, en el acuerdo de imposición de la sanción impugnado la motivación del elemento subjetivo está correcta y completamente realizada.

Por todos estos motivos, **este TEAC desestima la alegación del reclamante, considerando culpable la conducta infractora.**

## **Octavo. Sanción 2. Cuantificación de la base de la sanción**

El artículo 237 LGT establece, en su apartado primero, que:

*1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.*

Pues bien, sin que esta cuestión haya sido específicamente alegada por el reclamante, no puede este TEAC desconocer la reciente sentencia del Tribunal Supremo en materia de determinación de la base de la sanción en

supuestos en los que existe una simulación societaria declarada, como ocurre en la presente reclamación, que es contraria a la anterior doctrina de este Tribunal sentada en la Resolución de 7 de mayo de 2015, RG 05524/2012. La STS de 8 de junio de 2023, rec 5002/2021 cambia la doctrina existente, de manera que, cuando se haya declarado la simulación de la sociedad, considerando que toda la actividad corresponde al socio y haciendo desaparecer la sociedad interpuesta a efectos de la regularización efectuada, la base de la sanción corresponderá a la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la cantidad ingresada por la sociedad declarada por la sociedad simulada, al contrario que en el caso de que se regularice por operaciones vinculadas, en los que la base de la sanción será la cantidad dejada de ingresar por la persona física.

Así, la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en:

*"Identificar, a la luz de los principios de proporcionalidad, íntegra regularización y buena administración, cuál debe ser la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT en aquellos supuestos de regularización de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, determinando si aquella debe ser, bien la cantidad dejada de ingresar por la persona física o, por el contrario, la diferencia entre esta cantidad y la cantidad ingresada por la sociedad vinculada respecto de las mismas rentas."*

Pues bien, explica la STS, en el fundamento jurídico QUINTO (la negrita es de este TEAC):

**"QUINTO.** Sobre el parecer de la Sala.

*Como se ha puesto de manifiesto la misma cuestión de interés casacional ha sido formulada en el presente asunto, y también en el rec. cas. 8550/21, cuando el tratamiento que se ha hecho en ambos supuestos ha sido bien diferente, en este se ha aplicado el art. 16 de la LGT, sobre simulación y de la misma se ha hecho derivar las consecuencias sancionadoras, y en aquel se ha considerado que estamos ante un supuesto de operaciones vinculadas. Los efectos de una u otra consideración son elocuentemente bien diferentes, aún cuando en ambos casos la cuestión nuclear gire en torno a la determinación de la base de la sanción.*

*La primera consideración que ha de hacerse es la sorpresa que causa el distinto tratamiento realizado por la AEAT. Básicamente estamos ante la misma operación en uno y otro caso -operaciones bien conocidas en la práctica, sociedades instrumentales interpuestas sin existencia material-, no hay en ninguno de los dos casos criterio alguno diferenciador que siquiera aparentemente nos lleve a considerar que estamos ante un distinto marco jurídico. Resulta bien esclarecedor el contenido igual de los dos autos de admisión. Sin embargo, en un caso se ha utilizado el mecanismo de la simulación lo que ha conllevado que se califique la infracción como muy grave, lo que se plasma en la sanción impuesta, y en otro como infracción leve, lo que se ha traducido en una muy distinta sanción en cuanto a gravedad. Las consecuencias -no en todos los casos, pues depende de varios factores, pero que pueden ser utilizados a voluntad por la Administración en uno u otra calificación- son llamativamente diferentes, cuando nos movemos, principios de legalidad y tipicidad, en el ejercicio de una potestad absolutamente reglada, ajena completamente a la conveniencia o discrecionalidad de la Administración a la que se le reconoce y atribuye la potestad sancionadora.*

*Jurídicamente, más en el ámbito sancionador en el que nos movemos, no puede tener amparo, más cuando nada se justifica, que un mismo hecho típico se resuelva de forma tan dispar; ni puede quedar a voluntad de la Administración, no sin justificarlo al menos, optar por aplicar el artº 16 de la LGT, o por operaciones vinculadas, sin quedar fatalmente perjudicado los principios de legalidad y tipicidad.*

***Pues bien, partiendo de la diferenciación contemplada, la respuesta no puede ser la misma cuando estamos ante operaciones vinculadas, respecto de los casos de simulación, en cuanto a la determinación de la base sobre la que calcular la sanción a imponer.***

*Ya hemos visto la respuesta que recibió la cuestión de interés casacional formulada en el auto de admisión del rec. cas. 8550/2021. Pero es de observar que en dicha sentencia se hicieron una serie de consideraciones que dejan bien a las claras la diferencia de ambas situaciones y las distintas derivadas que deben acontecer.*

*(...)*

***En definitiva, estamos ante un supuesto de confusión de sujetos pasivos, esto es, desde la perspectiva fiscal el recurrente y la entidad LUD, SL materialmente son la misma persona, teniendo esta existencia puramente formal, utilizada instrumentalmente para obtener una ventaja fiscal ilícita por el Sr. Amadeo. Si esta es la situación jurídica considerada por la Administración Tributaria a los efectos de llevar a cabo la regularización fiscal, la misma consideración ha de tener presente la Administración respecto de todos los efectos derivados, incluido, claro está, las consecuencias sancionadoras.***

*(...)*

*La infracción por la que se castiga al Sr. Amadeo no se entiende sino en referencia y relación con la conducta fiscal de LUD SL, la autoliquidación por el IRPF en los ejercicios que nos ocupa es el resultado de las atribuciones*

de renta que se hacen respectivamente a favor del Sr. Amadeo y a favor de la entidad LUDSL, la cual autoliquidada y tributa por el impuesto sobre sociedades; lo cual, una vez que interviene la inspección de los tributos y se procede a la regularización, pasa necesariamente por considerar la improcedencia de esta por haber liquidado indebidamente por dicho impuesto. **Siguiendo la construcción jurídica que hace la AEAT sobre la base de la simulación, de la confusión de sujetos pasivos, sobre la inexistencia material y meramente instrumental de LUD SL, el Sr. Amadeo, en puridad, autoliquidó por IRPF y por el impuesto sobre sociedades, aunque formalmente la misma fuera realizada por la entidad LUD SL.**

El supuesto es subsumible, sin dificultad, en el hecho típico contemplado en el art. 191.1, el recurrente ha dejado de ingresar en el IRPF, en cada uno de los ejercicios regularizados, parte de la deuda tributaria. La base de la misma, art. 191 in fine, es la cuantía no ingresada en la autoliquidación. Cuando, como sucede en este caso, el mismo sujeto ha autoliquidado e ingresado en dos impuestos diferentes en referencia a lo que en puridad es la misma deuda tributaria, como bien apunta la parte recurrida, la claridad que se desprende de la literalidad del art. 191 in fine desaparece, siendo necesario integrarlo, en tanto que habiendo ingresado por IRPF y por impuesto sobre sociedades, la cuantía no ingresada no puede ser otra que la resultante de la regularización practicada por el IRPF menos la ya ingresada en el impuesto sobre sociedades, porque sólo así se determina en su justa medida el perjuicio económico que sufre la Hacienda pública, lo cual no es baladí, recordemos lo dicho en la sentencia a la que nos hemos referido en los párrafos anteriores, que sin forzamiento alguno puede extenderse al caso que vemos"

Continúa el Fundamento jurídico SEXTO fijando la doctrina sobre la materia, en los siguientes términos ( la negrita es de este TEAC):

" Respecto de la cuestión con interés casacional objetivo formulada en el auto de admisión, ha de convenirse que la misma ya ha merecido respuesta sentando doctrina legal en la sentencia recaída en el rec. cas. 8550/2021, por lo que a la misma ha de estarse.

En cuanto al resto de cuestiones surgidas por la conexión existente entre la recogida en el auto de admisión y las propuestas en los escritos rectores del presente recurso de casación, ha de indicarse que sometido el ius puniendi estatal, siendo este ámbito sancionador manifestación del mismo, a los principios de legalidad y tipicidad, no está a voluntad de la Administración que tiene atribuida la potestad sancionadora subsumir la conducta infractora en los supuestos de operaciones vinculadas o simulación, art. 16 de la LGT, no al menos sin justificar suficientemente las circunstancias que diferencia una y otra para la distinta calificación otorgada. En todo caso, de ser legalmente posible subsumir semejantes conductas típicas en diferentes calificaciones, en base al principio pro reo, la interpretación procedente es la que opta por la más beneficiosa para el infractor, en la hipótesis que hemos desarrollado, entre operaciones vinculadas, infracción leve, 191.2, y simulación, que determina la calificación como muy grave, 191.3, debe calificarse la conducta como leve. **Calificada la conducta del Sr. Amadeo en este caso como muy grave, art. 191.3, lo que no se discute y en lo que no entramos por razones obvia, por concurrir simulación, art. 16 de la LGT, llevando a cabo la regularización sobre la base de inexistencia material de la entidad interpuesta, de carácter meramente instrumental, de suerte que fue el Sr. Amadeo, como tal, el que autoliquidó e ingresó en el IRPF y, como la entidad, en el impuesto sobre sociedades, sin que haya duda que en este caso el perjuicio económico para la Hacienda Pública se limitó a la diferencia entre lo que debió de ingresar por IRPF, menos lo ya ingresado por el impuesto sobre sociedades; el art. 191.1 in fine, debe interpretarse para estos supuestos, en el sentido de que la base de la sanción será la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad instrumental interpuesta, simulada, respecto de las mismas rentas."**

Por lo tanto, en atención a doctrina del Tribunal Supremo expuesta, **este Tribunal cambia el criterio de la resolución de RG 5524-12 de 7-5-2015, entendiendo que cuando se haya declarado la simulación de la sociedad, considerando que toda la actividad corresponde al socio y haciendo desaparecer la sociedad interpuesta a efectos de la regularización efectuada, la base de la sanción corresponderá a la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la cantidad ingresada por la sociedad declarada por la sociedad simulada, al contrario que en el caso de que se regularice por operaciones vinculadas, en los que la base de la sanción será la cantidad dejada de ingresar por la persona física.**

Teniendo conocimiento de esta doctrina, este TEAC ha examinado el acuerdo de imposición de sanción impugnado, observando cómo la AEAT ha utilizado como base de la sanción las cantidades dejadas de ingresar por el reclamante en los años 2011 y 2012, pero sin deducción de las cuotas efectivamente ingresadas por XZ, S. L, sociedad considerada interpuesta por la administración y simulada para la prestación de servicios comerciales, por lo que, **en atención a la doctrina expuesta, se estima parcialmente la reclamación interpuesta, declarando la nulidad de la sanción tributaria impuesta, en cuanto debe recalcularse conforme al criterio recogido en la STS señalada, y, en su caso, con la devolución de las cantidades ingresadas en exceso, junto con los intereses de demora devengados.**

Asimismo, no puede desconocer este Tribunal, acerca del criterio de graduación del perjuicio económico para la Hacienda Pública, la reciente **STS de 11-04-2023 (rec. nº. 7272/2021)** a tenor de la cual: "*A los efectos de calcular el perjuicio económico para la graduación de las sanciones previsto en el artículo 187.1.b) LGT, debe utilizarse el concepto de cuota líquida, o sea, el que tome en consideración, como parte de la deuda satisfecha, el importe de los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados*". Este criterio deberá ser tenido en cuenta por la inspección en la ejecución de la presente resolución.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

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