

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ063220

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID***Sentencia 373/2016, de 6 de abril de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 355/2014***SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. Valor de mercado.** *Sociedad de profesional de medios de comunicación.* La entidad alega que no se notificó a la socia titular del 50%, esposa del profesional. Sin embargo, a los que hay que notificar son el socio que prestó los servicios y la sociedad, y no al resto de socios porque no intervienen como parte vinculada en la operación. Carácter personalísimo de los servicios prestados. La entidad no cuenta con personal que sea profesional del mundo de la comunicación que pueda prestar esos servicios a los clientes. Ajuste secundario. Al no reflejar el acuerdo de liquidación el ajuste secundario, que es preceptivo en las operaciones entre sociedad y socio, procede la anulación del acuerdo a fin de que la Inspección incluya en la motivación de su resolución ese ajuste. Valor de mercado. Procede corregir el valor con el fin de imputar correctamente los ingresos al período de su devengo. Para valorar las operaciones vinculadas es correcto partir de la valoración acordada por la sociedad y los terceros y deducir únicamente los gastos incurridos por la sociedad para su obtención.

**PRECEPTOS:**

RD 1777/2004 (Rgto IS), arts. 21 y 21 bis.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 16 y 19.

Ley 58/2003 (LGT), art. 108.

**PONENTE:***Don Gustavo Ramón Lescure Ceñal.*

Magistrados:

Don CARMEN ALVAREZ THEURER

Don GUSTAVO RAMON LESCURE CEÑAL

Don MARIA JESUS VEGAS TORRES

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2014/0007810

Procedimiento Ordinario 355/2014

Demandante: TELYDE SL

PROCURADOR D. /Dña. RODRIGO PASCUAL PEÑA

Demandado: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID  
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN DESDOBLADA DE LA SECCIÓN QUINTA

---

SENTENCIA NÚM. 373 .

ILTMO. SR. PRESIDENTE:

D. Gustavo R. Lescure Ceñal

ILTMOS. SRES. MAGISTRADOS:

D<sup>a</sup>. Carmen Álvarez Theurer

D<sup>a</sup>. María Jesús Vegas Torres

En Madrid, a seis de Abril del año dos mil dieciséis

Visto el recurso contencioso-administrativo núm. 355/14 formulado por el Procurador D. Rodrigo Pascual Peña en nombre y representación de "TELYDE, S.L.", contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 30 de Enero de 2.014 que estima en parte las reclamaciones núms. 28/01945/13 y 1946/13 respecto de liquidaciones del impuesto sobre sociedades; habiendo sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO representada por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso se ha fijado en 140.466'91 €.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

La referida parte actora promovió el presente recurso contencioso-administrativo contra la resolución reseñada, y seguido el cauce procesal previsto legalmente, cada parte interviniente despachó, en el momento oportuno y por su orden legal conferido, el trámite correspondiente de demanda y de contestación, en cuyos escritos, y conforme a los hechos y razonamientos jurídicos consignados, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto de impugnación y la desestimación de ésta, en los términos que figuran en aquéllos.

#### **Segundo.**

Seguido el proceso por los cauces legales, y efectuadas las actuaciones y los trámites que constan en los autos, quedaron éstos pendientes de señalamiento para votación y fallo, que tuvo lugar el 31 de Marzo de 2.016.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Gustavo R. Lescure Ceñal.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Por la mercantil "Telyde, S.L." se impugna la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 30 de Enero de 2.014 que estima en parte las reclamaciones núms. 28/01945/13 y 1946/13 contra liquidación provisional derivada de acta de disconformidad A02 72149534 de la Delegación Especial de Madrid de la A.E.A.T relativa al impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2.007, 2.008 y 2.009 con cuantía de 140.466'91 € a devolver, y contra liquidación definitiva derivada de acta de disconformidad A02 72149351 relativa al mismo impuesto y ejercicios con importe de 2.743'46 €.

En la resolución del TEAR impugnada se consignan los siguientes hechos:

"PRIMERO: De los antecedentes unidos a estas actuaciones se desprende que, con fecha 18/01/12, la Inspección de los Tributos del Estado procedió a iniciar las actuaciones que desembocaron en las actas de referencia por el Impuesto y ejercicios reseñados.

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han extendido las siguientes diligencias:

- Diligencia número 1.....14/02/2012
- Diligencia número 2.....06/03/2012
- Diligencia número 3.....16/07/2012
- Diligencia número 4.....26/07/2012
- Diligencia número 5.....31/07/2012
- Diligencia número 6.....13/09/2012
- Diligencia número 7.....20/09/2012
- Diligencia número 8.....01/10/2012
- Diligencia número 9.....17/10/2012

En el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones regulado en el art. 150 LGT y en los arts. 103 y 104 RGGI debe atenderse a las siguientes circunstancias:

Motivo de dilación/interrupción	Fecha inicio	Fecha fin	N.º días
Solicitud aplazamiento	08/02/2012	14/02/2012	6
Solicitud aplazamiento	27/09/2012	01/10/2012	4

Por lo que considerando las circunstancias anteriores, no se deben computar 10 días.

Se han incoado dos actas al obligado tributario por el concepto Impuesto sobre Sociedades y períodos 2007/08/09, de acuerdo con el artículo 21.1 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción por Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, en vigor desde 19 de noviembre de 2008, en la medida en que, en el curso de las actuaciones ha tenido lugar un procedimiento de comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas, no siendo la corrección valorativa resultante del mismo el objeto único de la regularización que procede.

Por tanto, se extienden dos actas por el mismo concepto y períodos -Impuesto sobre Sociedades de los períodos 2007/08/09-, una, la A02 72149534, limitada a la propuesta de liquidación derivada de la corrección valorativa practicada en la operación vinculada, y una segunda acta distinta, la A02 72149351, donde se documentan los demás elementos resultantes de la regularización tributaria que procede. Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizaron con fecha 17/10/2012 dos actas de disconformidad, que dieron lugar a los acuerdos aquí impugnados, siendo el relativo a la corrección valorativa practicada en la operación vinculada el impugnado en la reclamación n.º 1946/13, y el que contiene los demás elementos resultantes de la regularización el impugnado en la reclamación n.º 1945/13.

Tal y como se ponía de manifiesto en las Actas, los datos declarados por el obligado tributario se modificaban por los siguientes motivos:

- D. Fabio es administrador único y socio de la entidad TELYDE, SL con NIF: B80526130, y aquí reclamante, durante los años 2007 a 2009. Así, la participación en el capital de TELYDE, SL en dichos años es del 50%. El 50% restante pertenece a su cónyuge D<sup>a</sup>. Zaida .

En los ejercicios 2007, 2008 y 2009 objeto de comprobación, D. Fabio facturó a la entidad TELYDE, SL las siguientes cantidades en concepto de sus servicios profesionales:

Rdtos. Profs. D. Fabio	2007	2008	2009
Retribuciones dinerarias	71.407,44 €	71.407,44 €	71.407,44 €

- Las cantidades percibidas en los periodos impositivos 2007, 2008 y 2009 de Telyde SL, son como contraprestación por la prestación, por parte de D. Fabio, de los servicios profesionales que la sociedad contrata con terceros.

- En los ejercicios 2007, 2008 y 2009 la sociedad TELYDE, SL -dada de alta en el epígrafe de I.A.E. 8499 Otros servicios Independientes NCOP alta 01/01/1999 y en el epígrafe de I.A.E. 965.4 Empresas de Espectáculos alta 02/02/2007- obtuvo ingresos de explotación por importe de: 2007, 502.430,31 €; 2008, 590.474,07 €; 2009, 568.354,77 €. Todos ellos relacionados con actividades en las que intervenía como profesional D. Fabio .

- En las operaciones efectuadas entre la sociedad y el socio procede practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas.

- De otro lado, se han comprobado una serie de gastos que, declarados como deducibles, a juicio de esta inspección no debieron deducirse para la determinación de la base imponible del Impuesto por no estar relacionados con la actividad de la entidad o por no haber sido justificados
- Con la misma fecha se incoó acta de disconformidad al socio.

Con fecha 04/12/12 se dictó el acuerdo de liquidación, notificado el 12/12/12.

SEGUNDO: No conforme, interpuso el día 11/01/13, reclamación económico-administrativa n.º 28/1945/13, contra la liquidación provisional derivada del Acta de disconformidad n.º 72149351. Y, en la misma fecha interpuso la reclamación con n.º 1946/11, contra la liquidación definitiva derivada del Acta de disconformidad n.º 72149534, formulando para ambas las siguientes alegaciones:

Puesto de manifiesto el expediente por el Abogado de Estado-Secretario del Tribunal, otorgando plazo a los efectos de que formule las alegaciones, aporte los documentos y proponga las pruebas según lo que estime conveniente a su derecho, el obligado tributario presentó escrito en el que alega:

1. Improcedencia de proceder a valorar a valores de mercado los servicios prestados por TELYDE SL a El Corté Ingles, S.A. y Constructora San José, S.A. al no ser los servicios personalísimos y estar ya correctamente valoradas estas operaciones.

2. En relación con los elementos subjetivos que justifican el procedimiento de valoración a valor de mercado de las operaciones vinculadas, improcedencia de la regularización efectuada por la Inspección, en cuanto no se ha comprobado a la otra socia de la entidad, la Sra. Zaida, que también presta sus servicios para la sociedad. Y, en cuanto a dicho procedimiento, invalidez del mismo al no haberse notificado la liquidación a la socia Sra. Zaida .

3. Nulidad del ajuste realizado por la Inspección, en cuanto se aparta de lo establecido en el artículo 16 del TRLIS.

4. Incorrecta imputación temporal de ingresos en el ejercicio 2007, por corresponder a servicios prestados en el ejercicio 2006, que no han sido objeto de comprobación y que se encuentran prescritos.

5. Improcedencia de la regularización por contravenir las normas de nuestro ordenamiento que protegen la libertad de empresa".

Las razones sustanciales del TEAR son:

"(...) SEGUNDO: Alega, en primer lugar, la reclamante, la improcedencia de valorar a valores de mercado los servicios prestados, en particular, por TELYDE SL a El Corté Ingles, S.A. y Constructora San José, S.A. al no ser los servicios prestados a estas sociedades personalísimos, puesto que son actividades de asesoramiento y estar ya correctamente valoradas estas operaciones. Alega también que la Sra. Zaida, socia al 50% es profesional de los medios de comunicación desde el año 1991 y es la que firma el contrato con El Corte Inglés, sin que la Administración haya probado lo contrario, por lo que se basa en una presunción.

Pues bien, para que se apliquen las reglas de valoración sobre operaciones vinculadas tienen que darse dos requisitos, el primero subjetivo, es que efectivamente estemos ante operaciones realizadas entre partes vinculadas, y el segundo objetivo, que la valoración dada por las partes a dichas operaciones difiera del valor normal de mercado.

Veamos, tal y como desarrolla la Inspección, por partes el cumplimiento de dichos requisitos:

Comenzando por los requisitos subjetivos. Las personas intervinientes en la operación descrita se encuentran vinculadas entre sí en el sentido del artículo 16, apartado 3, letras a ) y b) del Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), en su redacción por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal que reza como sigue: " (...) 3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes: a) Una entidad y sus socios o partícipes. b) Una entidad y sus consejeros o administradores (...)".

Sobre este requisito alega el reclamante la improcedencia de la regularización efectuada por la Inspección, en cuanto no se ha comprobado a la otra socia de la entidad, la Sra. Zaida, que también presta sus servicios para la sociedad. Y, en cuanto a dicho procedimiento, invalidez del mismo al no haberse notificado la liquidación a la socia Sra. Zaida .

Sin embargo, señala la Inspección, que D. Fabio es socio y administrador único de la entidad durante los años comprobados. Así la participación del mismo en el capital de TELYDE, S.L. en dichos años es del 50%. En definitiva, queda demostrado que D. Fabio está vinculado con TELYDE, S.L. en virtud de las letras a) y b) del apartado 3.º transcrito.

Además, y tal y como le respondió la Inspección a esta cuestión, no ha demostrado el reclamante cuál es el grado de participación de su cónyuge (en el supuesto de que haya participado) a efectos de las operaciones vinculadas que han sido objeto de valoración.

Alega que el artículo 21 del RIS, establece que en la comprobación del valor normal del mercado ha de notificarse la liquidación a las demás partes vinculadas.

Así, el artículo 16.9. TRLIS establece que, "Reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas: 1.º La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario. 2.º Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la corrección valorativa, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación o insta la tasación pericial contradictoria, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones".

Y el alegado precepto, el artículo 21.2, establece que, "Si el obligado tributario interpone recurso o reclamación contra la liquidación provisional practicada como consecuencia de la corrección valorativa, se notificará dicha liquidación y la existencia del procedimiento revisor a las demás personas o entidades vinculadas afectadas al objeto de que puedan personarse en el procedimiento, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 223.3 y 232.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria . Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación provisional practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas para que aquellas que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. Si, por no existir acuerdo entre las distintas partes o entidades vinculadas se simultanearan ambas vías de revisión, se tramitará el recurso o reclamación presentado en primer lugar y se declarará inadmisibile el segundo o ulterior".

Sobre esta alegación cabe responder que el artículo 21 se refiere a la valoración de operaciones vinculadas y en este caso la operación vinculada son los servicios prestados por el socio a la sociedad que se valoran imputando su valor al IRPF del socio.

Las partes vinculadas a las que hay que notificar la operación es al socio y a la sociedad, pero no se puede considerar que cada uno de los demás socios, en este caso la esposa del reclamante sea también por el hecho de ser socio, parte vinculada a la que haya de notificarse la reclamación. En definitiva, los demás socios no son parte vinculada ni están legitimados en la reclamación (aunque indirectamente les puedan afectar en sus intereses patrimoniales), por lo que ninguna indefensión se les produce, debiendo desestimar, en conclusión, ésta alegación.

Y, en segundo lugar, respecto de los requisitos objetivos, la operación a valorar son los trabajos realizados por D. Fabio para la empresa TELYDE, SL, concretamente en relación con los servicios facturados de los aquí objeto de controversia, por esta última a, por un lado, CONSTRUCTORA SAN JOSE, SA, 105.000,00 € en el ejercicio 2007, 130.000,00 € en el 2008, y 120.000,00 € en el 2009, por el asesoramiento a la empresa en funciones de difusión de su imagen y actividad, con especial atención a notas de prensa, comunicados, etc... Y, por otro, a El CORTE INGLES SA, 45.000,00 € en el ejercicio 2007, 47.000,00 € en el 2008 y 68.000,00 € en el 2009, por el asesoramiento en ámbito de comunicación, preparación de convenciones, inauguraciones de centros y otros actos de la empresa relacionados con la imagen, etc..

Debemos, pues, analizar si a la vista del conjunto de pruebas que obran en el expediente y los hechos constatados si se puede concluir que existen indicios razonables y suficientes que acrediten que los servicios eran personalísimos, en contra de lo alegado por la parte reclamante de que sí que contaba con medios personales, como era su cónyuge.

La prueba indiciaria se encuentra así reconocida no sólo por nuestra jurisprudencia sino también por la propia LGT, que en su artículo 108.2 señala que: "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", lo cual sucede, a juicio de este TEAR en este caso.

A juicio de este TEAR, el iter probatorio manejado por la Inspección es correcto, sirviéndose de la prueba de presunciones, prueba que resulta válida tal y como ha señalado recientemente el Tribunal Supremo en STC 2800/03, de 16/11/09, si parte de un hechos constatados por medios directos (indicios), de los que se obtienen, a través de un proceso mental razonado, acorde con las reglas del criterio humano y suficientemente explicitado, las consecuencias o los hechos que constituyen el presupuesto fáctico para la aplicación de una norma (presunciones).

Prueba realizada por la Inspección en la que a juicio de este Tribunal concurren los tres requisitos exigidos por el Tribunal Económico- Administrativo Central: (...).

En el presente caso, de los requerimientos efectuados por la Inspección a dichas entidades, los cuales se encuentran debidamente detallados a lo largo de las actuaciones inspectoras, en primer lugar, Constructora San José, SA en respuesta al requerimiento, señala que efectivamente el contrato existente era verbal y como descripción de los servicios consta que "los servicios prestados consistían en labores de asesoramiento, apoyo y coordinación, a los distintos departamentos internos de CONSTRUCTORA SAN JOSE, SA en funciones de difusión de su imagen y actividad, con especial atención a comunicados y notas de prensa, elaboración de

memorias, folletos comerciales, etc...". En cuanto a la persona física concreta que prestó los servicios señala que "la persona designada por Telyde, SL para la gestión comercial con CONSTRUCTORA SAN JOSE, SA era D. Fabio, desconociendo CONSTRUCTORA SAN JOSE, SA las concretas personas físicas que intervinieron en la elaboración de los distintos trabajos a lo largo de los años...".

En referencia a esto último, y teniendo en cuenta la descripción de los servicios prestados, hay que recordar que el único profesional del mundo de la comunicación que presta servicios para Telyde es su propio administrador y socio D. Fabio . La sociedad no tiene ningún colaborador externo que le preste servicios de campo y tampoco trabajadores dependientes de la misma que sean profesionales del mundo de la comunicación con un nombre, una imagen y un prestigio como para prestar estos servicios de asesoramiento específicos del ámbito de la comunicación. La única empleada de la entidad, que ya se ha señalado que es la cónyuge del administrador y socia al 50%, está contratada para labores del departamento de administración (como directora del mismo señala en su contrato).

Y, en segundo lugar, El Corte Inglés SA en respuesta al requerimiento señala que "los servicios recibidos por parte de TELYDE, SL, para el departamento de relaciones externas de EL CORTE INGLES, SDA se corresponden con el análisis de la información de medios nacionales sobre la Distribución Comercial, sugerencias de conclusiones y recomendaciones informativas, con especial atención a las disposiciones legales y su impacto en la opinión pública; preparación de convenciones, inauguraciones de centros y otros actos de la empresa en los aspectos relacionados con la imagen; asesoramiento permanente a la Dirección de Comunicación y Relaciones Institucionales y el asesoramiento en el diseño de cursos de formación de personal, en el ámbito de la comunicación". En cuanto a la persona física prestadora de esta labor de asesoramiento, no la identifican en la respuesta al requerimiento, pero cabe reseñar por la Inspección, lo mismo que en el caso de Constructora San José, SA, es decir, que la entidad no cuenta ni con personal externo ni interno que sea un profesional del mundo de la comunicación con un nombre, una imagen y un prestigio suficiente como para prestar este asesoramiento en el ámbito de la comunicación diferente de D. Fabio .

A este respecto, cabe recordar, como reiteradamente señala la Inspección, el carácter personalísimo del servicio prestado. En efecto, debe tenerse en cuenta:

- Que sea la persona física socio de la sociedad la que necesariamente preste el servicio, de forma tal que las cualidades personales de la persona física son esenciales para la prestación del servicio.
- Las funciones asumidas por las partes. La función esencial de la prestación del servicio la asume la persona física. La mayoría de los riesgos recaen sobre la persona física y los activos empleados son en esencia sus cualidades como artista o profesional.
- Los términos contractuales. Los terceros contratan con la sociedad un servicio determinado siempre y cuando se realice con una persona en concreto. La persona física involucrada es la razón de ser de la contratación. De hecho, las condiciones de contratación y, muy en particular, la valoración de la contraprestación económica correspondiente, depende de la persona que lo realice. En definitiva, de las propias condiciones contractuales se desprende el carácter personalísimo de la prestación.
- Las características del mercado. Estamos ante un mercado donde la contratación se realiza atendiendo a las características personales de la persona involucrada en la prestación del servicio.

En conclusión, sí que se ha probado, de conformidad con lo establecido en el artículo 105 de la LGT, que dichos trabajos prestados eran personalísimos, y que la valoración de la operación vinculada pactada entre D. Fabio y TELYDE, SL, no se ajusta al valor normal de mercado. Así, los ingresos percibidos de terceros por la entidad TELYDE, SL, con motivo de los servicios profesionales de D. Fabio ascienden a 502.430,31 € en 2007, 590.474,07 € en 2008 y 568.354,77 € en 2009. Estos precios han sido pactados entre partes independientes. Sin embargo, D. Fabio emite facturas a la sociedad TELYDE, SL por estos servicios que le presta por importe de 71.407,44 € en cada uno de esos años, en concepto de retribuciones por actividades profesionales, por lo que cabe desestimar esta alegación.

TERCERO: En siguiente lugar, alega la nulidad del ajuste realizado por la Inspección, en cuanto se aparta de lo establecido en el artículo 16.8 del TRLIS.

Alega que si la vinculación se define en función de la relación socio/sociedad, como es el caso de D. Fabio y TELYDE, la diferencia entre el valor convenido por las partes y el valor de mercado, si fuese a favor de la sociedad, como es también nuestro caso (ello admitido a efectos meramente dialécticos), tendrá, con carácter imperativo, en el porcentaje de la participación del socio, es decir, en un 50%, el carácter de aportación a los fondos propios de la sociedad y aumentará el valor de adquisición de las participaciones, por lo que en ningún caso se podrá imputar esa diferencia de valor al socio para que tribute en su IRPF en la base imponible general.

Por otro lado, en el procedimiento para valorar a valores de mercado las operaciones vinculadas, no se indica en parte alguna las razones de la Inspección para no aplicar el ajuste secundario como aportación del socio tal como establece el TRLIS, por lo que en este punto el procedimiento, además de vulnerar el artículo 16.8 TRLIS, adolece de la necesaria motivación.

Cabe destacar, en primer lugar, el razonamiento que hace el TEAC en su resolución R.G.985-10, de 05/11/13, en la que respecto al artículo 16.8 del TRLIS señala lo siguiente:

"En relación con el denominado "ajuste secundario", cabe decir que se configura como un ajuste a realizar por la Administración tributaria después de comprobar que las partes vinculadas no han aplicado el valor de mercado y, por ello, se ha producido entre ellas un desplazamiento patrimonial que es preciso corregir, acudiendo a una concreta y determinada recalificación económica de las rentas impuesta por la propia Ley 36/2006 y desarrollada en la modificación reglamentaria del artículo 21, llevada a cabo por el R.D. 1793/2008, de 3 de noviembre .

Las fases del proceso supondrían realizar inicialmente el denominado "Ajuste primario", o corrección del valor acordado por las partes; posteriormente el consiguiente "Ajuste bilateral", o correlativo en la otra parte vinculada, como consecuencia del anterior ajuste primario; y finalmente, el "Ajuste secundario" o consiguiente recalificación de la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado, conforme a la verdadera naturaleza económica de la operación.

(...)

La regulación expresa del principio de calificación de rentas se contiene en el apartado 8.º, párrafo segundo, del nuevo artículo 16, conforme a la redacción dada por la Ley 36/2006, según el cual la diferencia entre el valor de mercado y el pactado debe calificarse de acuerdo a su naturaleza, señalando cual es la naturaleza en dos casos muy concretos que califica o de reparto de beneficios o de aportación a fondos propios. La nueva norma dice así: "En aquellas operaciones en las cuales la diferencia entre el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entra ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.... En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia es a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.9. Reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas (...)"

El desarrollo reglamentario se produjo a través de la modificación del artículo 21 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, (de los sucesivos R.D. 537/1997 y R.D. 1777/2004), llevada a cabo por el R.D. 1793/2008, de 3 de noviembre, que entró en vigor con carácter general el 19 de noviembre de 2008 (Disposición Final Segunda ) (si bien se demoró hasta el 19 de febrero de 2009 en relación con las obligaciones de documentación con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales ). En esta materia disponía el R.D. 1793/2008: "Artículo 21 bis. Diferencias entre el valor convenido y el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas.

1. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

2. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá con carácter general el siguiente tratamiento: a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad tendrá la consideración de retribución de los fondos propios, y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. (...).

3. La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2".

Respecto de esta nueva regulación procede destacar que de la lectura de Ley del Impuesto 36/2006, y del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto 1793/2008, que la desarrolla en los artículos 21 y 21 bis, respectivamente, se observa que la Ley configura el ajuste secundario como una presunción "iuris et de iure",

al utilizar el término "la diferencia tendrá...", por lo que aquel será de aplicación automática cuando se esté en presencia de las condiciones establecidas en la Ley.

A diferencia de lo anterior, en el apartado 3 del artículo 21 bis, del Reglamento del Impuesto, la redacción es distinta pues "La calificación de la renta..... podrá ser distinta...cuando se acredite...", se admite la prueba en contrario, "presunción iuris tantum ", pues no existe una aplicación automática del ajuste secundario, el obligado tributario podrá probar ante la Administración Tributaria una calificación distinta de la renta cuando se acredite una causa diferente a la expresamente prevista en la norma reglamentaria".

Pues bien, el alegado artículo 16.8 TRLIS prevé que cuando el valor convenido en una operación vinculada sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de dicha diferencia.

De forma particular establece que en los supuestos en que la vinculación se defina en función de la relación socios o participes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios si dicha diferencia fuese a favor del socio o participe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o participe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

El tratamiento fiscal que procede dar a la parte de dicha diferencia que no se corresponde con el porcentaje de participación ha sido objeto de aclaración por el artículo 21 bis RIS. De acuerdo con ambos preceptos podemos distinguir:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o participe, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, que es lo que alega la reclamante, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o participe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o participe.

La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o participe, y, como tal, no deducible fiscalmente conforme a lo dispuesto en el artículo 14.1.e) TRLIS.

En conclusión, este TEAR no puede compartir la interpretación realizada por el reclamante del artículo 16.8 de la LIS, que considera que en los supuestos de vinculación socio sociedad debe aplicarse exclusivamente el apartado segundo de la norma, calificando los ingresos regularizados por la inspección de aportación del socio de fondos propios a la entidad y de liberalidad, lo que supondría la anulación de la liquidación girada y la dilación de la tributación de la renta puesta de manifiesto por la Inspección al momento en que se transfieren las acciones a un tercero. La norma regula dos ajustes distintos, el primario y bilateral, que supone el aumento de la base imponible del socio y el correlativo reconocimiento del gasto en la sociedad para evitar una menor tributación, y el ajuste secundario, de finalidad distinta que persigue restituir la situación patrimonial de las partes vinculadas calificando adecuadamente la transferencia de fondos o recursos que tuvo lugar entre el socio y la sociedad otorgándole según el caso el tratamiento fiscal de distribución de beneficios o aportación de capital. Ambos ajustes son necesarios para restablecer la situación que se hubiera producido entre partes independientes y en condiciones de plena competencia.

Así las cosas, analizado el acuerdo de liquidación se observa que adolece en este punto de falta de motivación, ya que refleja el ajuste primario y la consecuente liquidación, pero no recoge el ajuste secundario, también preceptivo como hemos visto, en consecuencia, procede estimar la alegación del reclamante en este punto, anular el acuerdo impugnado a fin de que la Inspección incluya en la motivación de su resolución el ajuste secundario.

Todo ello, sin perjuicio del límite de la "reformatio in peius" que pudiera ocasionar la práctica de este ajuste.

CUARTO: En siguiente lugar alega que para realizar el cálculo del valor normal del mercado (VNM), la Inspección procede primero a calcular lo que considera fue ingresado por parte de la sociedad en la prestación de dichos servicios, y después calcula los gastos en que consideran se incurrió para prestar esos servicios; siendo la diferencia el VNM de la operación vinculada que atribuye al socio.

Ahora bien, a la hora de calcular el importe percibido de los diferentes servicios prestados a los clientes por parte de la sociedad, la Inspección realiza una suma absoluta del importe de las facturas emitidas atendiendo a la fecha de emisión de las mismas. Así pues, para su cálculo agrupa para cada cliente las facturas por años de emisión (2007, 2008 Y 2009) Y simplemente suma sus importes. El error radica en que determinadas facturas en realidad corresponden a servicios que fueron prestados en ejercicios diferentes a aquéllos en que se emitieron las facturas; el artículo 19.1 TRLIS en cuanto a la imputación temporal de ingresos y gastos: "Los ingresos y los

gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros".

Esta incorrecta imputación temporal se refleja en las facturas que constan en el expediente administrativo emitidas por TELYDE a LA VOZ DE GALICIA y a EL CORTE INGLÉS. Así, la factura emitida a LA VOZ DE GALICIA el día 2 de enero de 2007, por importe de 6.0000 euros, corresponde a colaboraciones periodísticas prestadas en diciembre de 2006. De igual modo, la factura emitida a EL CORTE INGLÉS el día 27 de febrero de 2007, por importe de 12.000 euros, corresponde a servicios prestados en los meses de diciembre de 2006 y enero y febrero de 2007, por lo que 4.000 euros corresponden a diciembre de 2006.

Del examen del expediente, y de las facturas aquí alegadas, cabe estimar las alegaciones vertidas por la reclamante, al haber probado que, efectivamente los servicios de las facturas antes citadas se prestaron en el ejercicio 2006, ejercicio al que debió imputarse el ingreso y gasto de esta operación.

QUINTO: Por último alega que el ordenamiento admite que los profesionales ordenen sus actividades bajo una forma societaria, y las sociedades contraten libremente la realización de actividades profesionales, por lo que no puede declarar inexistentes servicios prestados por sociedades reales.

Parece desprenderse de sus alegaciones que no ha intentado eludir el pago de impuestos y que ha efectuado en esta operación una economía de opción, a lo que cabe responder, tal y como lo ha hecho el TEAC en su resolución R.G 7091/11 de 07/06/11, que, "Conforme a la doctrina del Tribunal de Justicia de la

Comunidades Europeas, la búsqueda del ahorro fiscal puede ser una motivación lícita de las decisiones empresariales, siempre que no sea contraria al objetivo perseguido por la normativa aplicable. Es posible apreciar la existencia de una práctica abusiva cuando la finalidad esencial de una decisión empresarial es obtener una ventaja fiscal y, además, no se aprecian otros motivos económicos que la justifiquen".

En este caso, la creación de una sociedad que no añade ningún valor a la actividad realizada por el reclamante, combinada con la infracción de la norma de valoración obligatoria la prestación a valor de mercado, solo se utiliza para eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF, como se puede observar a primera vista de la comparación de los tipos medios que resultan de aplicación en el IRPF de la socia y del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad, si la misma cantidad tributa a un tipo menor es obvio que la tributación resulta menor también y esta menor tributación se acentúa si por la existencia de esta sociedad se incluyen más gastos, y asimismo, el socio propicia la creación de la sociedad, con la finalidad de obtención de una ventaja fiscal indebida. Cabe, como conclusión, desestimar esta alegación".

En conclusión, el TEAR estima parcialmente las reclamaciones en orden, de un lado a que por la Inspección Tributaria se incluya en la motivación de la liquidación el ajuste secundario a efectos de "restituir la situación patrimonial de las partes vinculadas calificando adecuadamente la transferencia de fondos o recursos que tuvo lugar el socio y la sociedad otorgándole según el caso el tratamiento fiscal de distribución de beneficios o aportación de capital", y de otro lado para la corrección de la imputación temporal de facturas en atención al momento de prestación de los correspondientes servicios, con referencia en concreto de la suma de 10.000 € que corresponde a servicios prestados en 2.006.

### **Segundo.**

La mercantil recurrente solicita la anulación de la resolución del TEAR impugnada, así como de las liquidaciones a que remite, argumentando en torno a las siguientes cuestiones: improcedencia de la valoración a precio de mercado de algunas de las operaciones, al no ser los servicios personalísimos y estar ya correctamente valoradas; improcedencia de la regularización al no haberse comprobado a la otra socia y trabajadora de la sociedad, con irregularidad del procedimiento al no haberse dado traslado del procedimiento de valoración a valores de mercado ni de la liquidación a la otra socia, que es parte vinculada; improcedencia de imputar los beneficios de las sociedades profesionales a los socios.

El Abogado del Estado insta la desestimación del recurso por las razones de su contestación a la demanda, que se dan por reproducidas.

### **Tercero.**

Delimitado en los términos expuestos el ámbito del recurso, la primera cuestión debatida se centra en determinar si cabe aplicar al presente caso las normas de valoración de las operaciones vinculadas.

El artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2.004, de 5 de Marzo, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, regula la valoración de las operaciones vinculadas estableciendo:

"1. La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida

hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses de demora y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado.

Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una sociedad y sus socios.
- b) Una sociedad y sus consejeros o administradores.

(...)

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación deberá ser igual o superior al cinco por ciento o al 1 por ciento si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado.

(...)

3. Para la determinación del valor normal de mercado la Administración tributaria aplicará los siguientes métodos:

a) Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.

(...)"

No se discute la vinculación que existe entre la entidad actora "Telyde, S.L." y D. Fabio, administrador único y titular del 50% del capital de la sociedad en los ejercicios comprobados. Y tampoco se discuten las operaciones realizadas entre ambos, que consisten en los trabajos realizados por el Sr. Fabio a las mercantiles "Constructora San José, S.A." y "El Corte Inglés, S.A."

El debate se centra en determinar si esos servicios son los mismos que la aludida sociedad facturó en esos ejercicios a sus clientes, ya que la Inspección considera que se trata de actividades personalísimas del socio a las que no añade valor alguno la sociedad actora, mientras que ésta sostiene que cuenta con medios materiales y personales necesarios para la prestación de esos servicios y que incrementan el valor del trabajo personal del socio.

Desde estas premisas, hemos de revisar las actuaciones tributarias practicadas, y así en respuesta a los requerimientos efectuados por la Inspección a aquéllas entidades, "Constructora San José, S.A." señaló que el contrato existente con "Telyde, S.L." era verbal; que los servicios prestados consistían en labores de asesoramiento, apoyo y coordinación, a los distintos departamentos internos de "Constructora San José, S.A." en funciones de difusión de su imagen y actividad, con especial atención a comunicados y notas de prensa, elaboración de memorias, folletos comerciales, etc...; y que la persona física concreta que prestó los servicios por parte de "Telyde, S.L." era D. Fabio. Por su parte, "El Corte Inglés, S.A." manifestó que los servicios recibidos por parte de "Telyde, S.L.", para su departamento de relaciones externas, se correspondían con el análisis de la información de medios nacionales sobre la distribución comercial, sugerencias de conclusiones y recomendaciones informativas, con especial atención a las disposiciones legales y su impacto en la opinión pública; preparación de convenciones, inauguraciones de centros y otros actos de la empresa en los aspectos relacionados con la imagen; asesoramiento permanente a la Dirección de Comunicación y Relaciones Institucionales de "El Corte Inglés, S.A." y el asesoramiento en el diseño de cursos de formación de personal, en el ámbito de la comunicación; sin identificar a la persona física prestadora de esta labor de asesoramiento.

Pues bien, en ambos casos, partiendo de que no consta ni se acredita que "Telyde, S.L." cuente con otro profesional de la comunicación con nombre, imagen y prestigio suficiente que no sea D. Fabio para prestar los reseñados servicios de asesoramiento, solo cabe deducir el carácter personalísimo de tales servicios en atención a las cualidades profesionales del Sr. Fabio, sin que la sociedad actora añadiese ningún valor a la actividad de

aquél ni contribuyese a su realización con elementos personales y/o materiales, y sin obviar que el Sr. Fabio es administrador único de "Telyde, S.L." y socio del 50% de la misma, correspondiendo el otro 50% a su esposa, que es la única empleada de la entidad pero que figura contratada como directora del departamento de administración.

En consonancia con lo anterior para valorar las operaciones vinculadas realizadas entre la entidad actora y su socio es correcto partir de la valoración acordada entre dicha sociedad y los terceros con los que contrató, pues ambas operaciones se refieren a los mismos servicios prestados por la persona física socio de la sociedad, siendo indiscutible que lo que vale el trabajo personal del Sr. Fabio es el valor del servicio que la sociedad demandante factura a sus clientes, si bien para determinar el valor real de mercado hay que deducir de los ingresos el importe de los gastos en que incurrió la sociedad para su obtención. Y en este sentido, el acuerdo que aprobó la liquidación ha cumplido los preceptos de aplicación al caso, pues no hay duda alguna de que los contratos suscritos entre la recurrente y sus clientes se pactaron entre partes independientes y en condiciones de libre competencia, así como que los servicios contratados se prestaron exclusivamente por el socio D. Fabio, de manera que existe un precio real de mercado de los servicios controvertidos, a los efectos del art. 16.3.a) del Real Decreto Legislativo 4/2.004 .

Las operaciones realizadas entre el socio y la sociedad tampoco pueden encontrar amparo en el ejercicio de la "economía de opción", pues como afirma la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 12 de Julio de 2.012 (recurso de casación núm. 2038/09 ), que a su vez cita la Sentencia de 27 de Enero de 2.010 (recurso de casación núm. 5670/04 ):

«Como se ha encargado de señalar este Tribunal "la llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas".

En esta línea, el Tribunal Constitucional, STC 46/2000, rechaza las que califica de "economías de opción indeseadas", considerando como tales "la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras", y que tienen como límite "el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el artículo 31.1 de la Constitución "y de una más plena realización de la justicia tributaria (pues "lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar" como se dijo en la Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre ). En consecuencia, "si bien el respeto al expresado principio plasmado en el art. 31.1 CE no exige que el legislador deba tomar en consideración cada una de las posibles conductas que los de su autonomía patrimonial" (en sentido similar, STC 214/1994, de 14 de julio ), no es menos cierto que del mismo puede deducirse que la Ley debe necesariamente arbitrar los medios oportunos o las técnicas adecuadas que permitan reflejar la totalidad de los rendimientos obtenidos por cada sujeto pasivo en la base imponible del ejercicio» (FD Tercero).

La Sentencia de 29 de Marzo de 2.010 (recurso de casación núm. 7552/05 ) proscribire esta posibilidad en determinados supuestos:

«La admisibilidad de la "economía de opción" o "estrategia de minoración de coste fiscal" puede ser admitida, en cuanto no afecta ni al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria. En este sentido, aparece fundada en el principio de autonomía de la voluntad, en la libertad de contratación establecida en el artículo 1255 del Código Civil y produce un ahorro fiscal que no es contrario al ordenamiento jurídico. Ahora bien, aunque la precisión conceptual de la "economía de opción" no es fácil y tampoco son nítidos sus límites, ha de entenderse que, en cualquier caso, no incluye las actuaciones que incidan en cualquier tipo de negocio jurídico anómalo, fraude de Ley, abuso de derecho, ni, en general, aquellos criterios que comporten una exención de la norma al amparo de una interpretación errónea o improcedente, por extensiva, para incluir supuestos no contemplados por la Ley -o, en este caso, el Convenio Internacional- al ser contrarias a su finalidad. En este sentido, la "economía de opción" que comporta una discrepancia interpretativa no alcanza a comprender el intento de una minoración de la base o de la deuda tributaria mediante actos o negocios que, individualmente o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal. Previsión hoy explícita en el artículo 15 de la actual Ley General Tributaria en lo que denomina "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", y que, aunque la vigencia de la norma sea posterior a los actos administrativos que se revisan, viene a confirmar una conclusión a la que se debía llegarse mediante una interpretación teleológica de las normas tributarias entonces vigentes, conforme al artículo 23.1 LGT/1963, eliminando la ventaja fiscal que se trata de obtener como único y exclusivo objetivo de las operaciones realizadas.

Este es también el criterio que refleja la doctrina del TJCE (Cfr. STJCE de 21 de febrero de 2006, Halifax, Ar. C 255/02 y University of Huddersfield, Ar.C 223/03) que aprecia abuso de derecho cuando se aprecien cumulativamente dos requisitos:

- a) que la ventaja fiscal que se pretende sea contraria al objetivo y finalidad de las normas aplicables;
- b) que del conjunto de elementos objetivos concurrentes resulte que la finalidad esencial de las operaciones por las que se reclama una exención o minoración de la carga tributaria consista precisamente en obtener tal ventaja fiscal.

Dicho en otros términos, la doctrina del abuso del derecho se inscribe en el ámbito de la correcta exégesis de las normas que han de aplicarse al supuesto concreto, teniendo en cuenta el criterio de la interpretación teleológica debe prevalecer frente a la interpretación estrictamente literal. El uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica, pues es lógico pensar que el legislador es contrario a admitir el fraude a los intereses recaudatorios».

En definitiva, no puede ampararse en el derecho de "economía de opción" la utilización de una sociedad con la finalidad de reducir la carga fiscal del socio persona física, eludiendo los tipos impositivos progresivos y más elevados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas frente a los del Impuesto sobre Sociedades.

Es elocuente la diferencia existente entre los rendimientos obtenidos por la entidad "Telyde, S.L." de sus clientes como consecuencia de los servicios prestados por su socio D. Fabio y las cantidades que dicha sociedad abonó a éste por esos mismos servicios, diferencias que se han especificado en la resolución del TEAR impugnada, y que no quedan justificadas en modo alguno con la intervención de la citada sociedad, cuya actividad, como antes se ha indicado, no añadió valor a lo realizado por el socio persona física.

Y es evidente que el precio convenido entre el Sr. Fabio y su sociedad determinó una tributación menor, pues al ser inferior al valor normal de mercado la retribución satisfecha por la sociedad a su socio, éste ha tributado menos por el IRPF, lo que no queda compensado con la tributación de la entidad actora por el Impuesto sobre Sociedades.

#### **Cuarto.**

Lo hasta ahora razonado determina la desestimación de las alegaciones actoras respecto de las cuestiones planteadas en la demanda, quedando por resolver la invocada improcedencia de la regularización al no haberse comprobado a la otra socia y trabajadora de la sociedad con irregularidad del procedimiento al no haberse dado traslado del procedimiento de valoración a valores de mercado ni de la liquidación a la otra socia.

Pues bien, sobre tal cuestión se pronuncia la resolución del TEAR impugnada con argumentos que esta Sala comparte sustancialmente. Así, partiendo de que la regularización tributaria que nos ocupa se refiere exclusivamente a los servicios prestados a terceros por D. Fabio por cuenta de "Telyde, S.L.", ninguna operación vinculada existía entre ésta y su otra socia, esposa del Sr. Fabio, cuyas funciones en la sociedad se desarrollaban en el ámbito interno al ocuparse de la dirección del departamento de dirección.

Procede así la desestimación del presente recurso.

#### **Quinto.**

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional 29/1.998 (según redacción dada por la Ley 37/2.011, de 10 de Octubre, de Medidas de Agilización Procesal), procede la imposición de las costas procesales a la parte actora por la total desestimación de su recurso.

VISTOS los preceptos legales citados, y los demás de concordante y general aplicación.

### **FALLAMOS**

Que DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo de "Telyde, S.L." y confirmamos la resolución económico-administrativa reseñada en el encabezamiento de esta sentencia, con expresa imposición de las costas procesales a la parte recurrente. Contra esta sentencia cabe recurso de casación para unificación de doctrina.

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

**PUBLICACIÓN:** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.

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