

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ068283

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 6 de junio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 442/2014

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. Métodos de valoración. Coste incrementado.** *Arrendamiento de villas de lujo, incluida la prestación de servicios complementarios, a la familia de un príncipe que participa a través de otras entidades. Se trata de operaciones vinculadas entre la entidad y sus socios últimos, que son los que toman las decisiones de la entidad. Entre los servicios que proporciona la entidad se encuentran las obras que se efectúan en las villas, las cuales se pagan mediante transferencia de los propios socios si la entidad no dispone de tesorería para pagarlos. Aunque no se ha podido obtener el dato de los porcentajes de participación de cada miembro de la familia resulta posible determinar la vinculación por otros métodos. Necesariamente el porcentaje de todas o algunos de los miembros de la familia ha de ser superior al 5%. Asimismo, existe unidad de decisión. Las compras y las ventas son acordadas por los propios accionistas. La entidad presta sus servicios a un único cliente, socio de la entidad, a cambio de un precio que no permite cubrir sus gastos, que alcanzan elevados importes, con préstamos no retribuidos de sus socios que se amortizan mediante ampliaciones de capital. La Administración considera que el precio pactado por el arrendamiento es inferior al valor de mercado. No obstante, es preciso aclarar que los costes sufragados por aportaciones de los socios, al margen del precio del arrendamiento, no se pueden incluir en el precio para calcular los valores de mercado del arrendamiento. La prueba pericial realizada demuestra que los precios de arrendamiento de viviendas semejantes son inferiores a los fijados en este caso. Por lo tanto, procede estimar el recurso y declarar que la valoración realizada por la Administración aplicando el coste incrementado no es ajustada a Derecho, pues los costes de obras y decoración sufragados por los socios no pueden integrar el coste del servicio.*

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

RD 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 42.

**PONENTE:***Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000442 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05264/2014

Demandante: CASA AL RIYADH S.L

Procurador: D. VICTORIO VENTURINI MEDINA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

**S E N T E N C I A N<sup>o</sup>:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D<sup>a</sup>. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a seis de junio de dos mil diecisiete.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Casa Al Riyadh S.L. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. D. Victorio Venturini Medina, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de julio de 2014 , relativa a Impuesto de Sociedades liquidación y sanción, ejercicios 2004, 2005, 2006 y 2007, siendo la cuantía del presente recurso de 679.086,66 euros.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

##### **PRIMERO.**

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Casa Al Riyadh S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D<sup>a</sup> Victorio Venturini Medina, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de julio de 2014, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que estime el recurso interpuesto, anulando la Resolución impugnada y los actos de los que trae causa, y, subsidiariamente, se anule lo actuado con posterioridad a la notificación defectuosa.

##### **SEGUNDO.**

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, imponiendo las costas al actor.

### **TERCERO.**

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, practicadas las declaradas pertinentes y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día veinticinco de mayo de dos mil diecisiete, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

### **CUARTO.**

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

## **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

### **Primero.**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de julio de 2014 que desestima la reclamación interpuesta.

El origen del presente recurso se encuentra en el Acuerdo de liquidación dictado el 25 de noviembre de 2010 y en el Acuerdo sancionador de 14 de febrero de 2011.

Los argumentos por los que el Acuerdo del TEAC confirma la liquidación, son sustancialmente idénticos a los contenidos en dicho Acuerdo para sustentar la liquidación enjuiciada, por lo que nos centraremos en ellos.

Los hechos que subyacen al presente recurso, son, según se recogen en el Acuerdo sancionador:

Las actuaciones inspectoras se iniciaron con fecha 23/02/2009 mediante comunicación de fecha 19/02/2009, notificada en el domicilio fiscal del obligado tributario (...)

### **Segundo.**

El obligado tributario se encuentra dado de alta en el epígrafe 861.1 ALQUILER DE VIVIENDAS.

La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario, según constaba en el cuerpo del acta, era la siguiente: Se han exhibido los libros y registros exigidos por las normas del régimen de estimación aplicable al sujeto pasivo. No se han apreciado anomalías sustanciales para la exacción del tributo. (...).

Según se hizo constar en el acta A02- NUM000 , la regularización propuesta se basaba en los siguientes puntos:

1.- La cesión de los bienes que forman parte del Activo de Casa Al Riyadh bajo la fórmula del arrendamiento, incluida la prestación de servicios complementarios a S.A.R. Príncipe Bernardino es una operación vinculada.

2.- Se han convenido precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado entre las partes vinculadas (Casa Al Riyadh y la familia del Príncipe) y la existencia de esos precios ha supuesto un perjuicio económico para la Hacienda Pública.

3.- La operación que nos ocupa es una operación singular que, vendría mejor valorada por el coste de las operaciones en las que se incurre para poder prestar ese servicio. (...)

En relación a la composición accionarial de la recurrente, se afirma en la liquidación:

Los accionistas de Casa Al Riyadh S.L. son los siguientes:

- NIBAL MANAGEMENT INC que posee más del 49% del capital social
- POTTER CORPORATION S.A. que posee más del 49% del capital.
- S.A.R. Príncipe Narciso poseedor del porcentaje restante.

El accionista único de ambas sociedades es la compañía limitada de nacionalidad luxemburguesa, SHAF CORPORATION.

Por su parte los titulares de las acciones de SHAF CORPORATION, residentes todos ellos en Riyadh-Arabia Saudita son las siguientes personas:

- S.A.R. Príncipe Bernardino
- S.A.R. Princesa Nieves
- S.A.R. Príncipe Bernardino
- S.A.R. Príncipe Narciso
- S.A.R. Príncipe Eduardo
- S.A.R. Príncipe Justino
- S.A.R. Príncipe Severino
- S.A.R. Princesa Joaquina

Respecto a la actividad económica de la entidad, el Acuerdo de liquidación afirma:

En diligencia del día 13/03/2009, constituida la Inspección de los Tributos en el Guzmán el Bueno, 139 el compareciente, D. Apolonio afirma Que todos los ingresos de Casa AL Riyadh provienen de un cliente fijo que tiene un contrato de arrendamiento cuya vigencia se va renovando . (...)

En definitiva, el único cliente y el único destinatario de los servicios que presta Casa Al Riyadh es su propietario último.

Dichos servicios consisten en la cesión de los bienes que forman parte del Activo de Casa Al Riyadh (las villas que componen el Complejo Residencial Las Lomas en Marbella, los jardines y garajes, las zonas deportivas, los vehículos, los puestos de atraque en Puerto Banús, etc.) bajo la fórmula del arrendamiento, e instrumentada bajo la fórmula de una carta privada dirigida por el Administrador único de la sociedad, D. Florencio al propietario último de Casa Al Riyadh, la familia de S.A.R. Príncipe Narciso , que formalmente la acepta estampando su firma en el documento.

Hay que destacar que los bienes que forman parte del Activo de Casa Al Riyadh no se ponen a disposición ni se ofrecen a través de la publicidad a personas distintas de sus propietarios últimos porque la finalidad de Casa Al Riyadh es la utilización de los bienes por sus socios-propietarios últimos. De hecho, sólo a partir del ejercicio 2007, hay dos facturas por alquiler de atraques que no van dirigidas a S.A.R. el Príncipe y su importe es absolutamente testimonial.

Los hechos hasta ahora relatados son aceptados por ambas partes.

En cuanto a proveedores y gastos, se afirma en el Acuerdo:

Naturalmente, las villas que componen el Complejo Residencial Las Lomas, los jardines y garajes, las zonas deportivas, los vehículos que tienen a su disposición y los puestos de atraque en Puerto Banús necesitan de la adquisición de bienes y servicios y, éstos son (exceptuando los gastos de comunidades, teléfonos, electricidad, seguros, impuestos), fundamentalmente de dos tipos:

Los servicios de mantenimiento general: jardinería, limpieza, conductores y cuando acuden sus huéspedes los servicios de cocina y camareros.

Respecto a estos gastos manifiesta D. Apolonio en la diligencia de 13/03/2009 que en Marbella Casa Al Riyadh contrata jardineros, choferes, personal de limpieza, etc (unos fijos y otros eventuales) para satisfacer las necesidades de su único arrendador y en la diligencia de 15/04/2009 que las compras de esta sociedad (material de limpieza de las casas, jardinería y operaciones de mantenimiento) lo realiza el personal destinado en Marbella (gobernanta, jefe de cocina, etc) bajo la dirección de D. Santos , hermanastro de D. Florencio .

A título de ejemplo, el personal empleado en el ejercicio 2004 (el número de empleados en otros ejercicios, así como las profesiones y tipos de contratos, anda en parámetros similares) comprende 59 limpiadoras, 17 planchadoras, 9 camareros, 3 ayudantes de camarero, 2 cocineros, 6 ayudantes de cocina, 23 jardineros, 1 guarda de noche, 1 oficial albañil y un oficial de mantenimiento y 1 conductor, muchos con contrato de temporada y otros con contrato fijo.

Las ventas de decoración y las de reforma de inmuebles que Euroamykasa realiza a Casa Al Riyadh. (...)

No es el personal empleado de Casa Al Riyadh ni su Administrador único el que encarga la obra sino los familiares accionistas propietarios de Casa Al Riyadh .

Euroamykasa S.A, como proveedor casi único de Casa Al Riyadh, no distingue a ningún efecto entre la sociedad Casa Al Riyadh y sus socios últimos: cualquier familiar del príncipe saudita SAR Príncipe Narciso y esto ocurre, a pesar de que entre Casa Al Riyadh y sus socios hay varias sociedades interpuestas.

Euroamykasa que conoce lo que el cliente quiere, rápidamente acuerda con cualquier familiar del príncipe saudita la compra ó la reforma y el precio con un margen del 100 % sobre el precio de coste, ya que sus socios últimos que están dispuestos a pagar márgenes importantes por la inmediatez y urgencia . (...)

Obsérvese que, de los nueve ejercicios examinados, en cinco, sólo la cifra de compras por adquisición de decoración y mobiliario y gastos de reforma en los Inmuebles de Las Lomas del Marbella Club, es superior y, en algunos casos muy superior, a la cifra total de ingresos de Casa Al Riyadh. (...)

En ocasiones los pagos se realizan tras recibir transferencias de los socios y sociedades propietarias de Casa Al Riyadh.

En realidad, se actúa como si Casa Al Riyadh no existiera. Cualquier familiar del príncipe saudita encarga la obra y prescindiendo de cualquier valoración económica se realiza. Si hace falta dinero para pagar las obras a EUROAMYKASA SA se efectúan transferencias de los socios propietarios de Casa Al Riyadh para que ésta pueda pagarlas.

La conclusión que extrae la Administración de las anteriores circunstancias, son:

1.- Que quién toma las decisiones en Casa Al Riyadh son sus socios propietarios últimos.

2.- La finalidad de las adquisiciones es mantener debidamente atendido a su único cliente y propietario, en unas condiciones de confortabilidad y lujo ajustados al alto nivel de sus propietarios últimos. Existe una total despreocupación porque los ingresos del arrendamiento cubran ni en el corto, ni en el medio ni en largo plazo los costes de la actividad y, ello porque la finalidad de la Sociedad no es esa, sino mantener debidamente atendidos a sus propietarios. Si hace falta dinero para pagar las obras a EUROAMYKASA SA se efectúan transferencias, normalmente en concepto de préstamo, por los socios propietarios de Casa Al Riyadh para que esta pueda pagarlas.

3.- Que la cesión de los bienes que forman parte del Activo de Casa Al Riyadh es una operación extraordinariamente singular que no sería comparable a otras operaciones estándar de arrendamiento de bienes realizada en la zona turística de Marbella ya que, ningún empresario que se dedicase a esta actividad y quisiera maximizar sus ingresos llevaría una política de compras (ni en general una política de gastos e ingresos) como la que aquí se está describiendo.

Respecto de la mecánica de endeudamiento de la entidad actora, se describe en el Acuerdo de liquidación del siguiente modo:

(...) cualquier familiar del príncipe saudita encarga la obra a EUROAMYKASA SA, y prescindiendo de cualquier valoración económica se realiza. Si hace falta dinero para pagar las obras a EUROAMYKASA SA vienen transferencias de los socios propietarios de Casa Al Riyadh para que esta pueda pagarlas y si falta más dinero se firman nuevos préstamos participativos que habiliten las nuevas transferencias que podrán pagar las nuevas obras. Si la cuantía de los préstamos resulta excesiva se produce una amortización anticipada de los préstamos que se compensa con una ampliación de capital de igual cuantía.

Por ello resulta irrelevante que Casa Al Riyadh de sistemáticamente pérdidas.

En el Acuerdo de liquidación se recogen las especialidades en la operativa de la entidad actora expresadas por el actuario:

Señala el actuario que la cesión de los bienes que forman parte del Activo de Casa Al Riyadh es una operación singular que no sería comparable a otras operaciones estándar de arrendamiento de bienes realizada por otros empresarios en la zona turística de Marbella y ello por los siguientes motivos:

1º) Porque la finalidad de la Sociedad es prestar servicios a la familia del Príncipe, manteniendo y realizando mejoras en los bienes, para que tengan unas condiciones adecuadas al alto estatus de sus huéspedes lo que explica el importe de los gastos e inversiones que, ejercicio tras ejercicio, se efectúan en los bienes cedidos, cuyos importes se han señalado en el apartado de proveedores y que exceden con mucho las que efectuaría un empresario dedicado a la actividad empresarial de arrendamiento que nos ocupa.

2º) Porque las compras importantes las decide cualquier familiar del príncipe saudita SAR Príncipe Narciso (los accionistas propietarios) y existe una total despreocupación porque los ingresos del arrendamiento cubran ni en

el corto, ni en el medio ni en largo plazo los costes de la actividad. Si hace falta dinero para pagar las obras ó los gastos de funcionamiento, simplemente se efectúan las transferencias oportunas y se pagan.

3º) Porque los bienes cedidos son muy variados y no resulta fácil encontrar en el mercado transacciones similares ó parecidas (se ceden chalets, viviendas, aparcamientos y espacios deportivos, pero también una mezquita, un centro cultural, caballerizas ó puestos de atraque).

4º) Porque existe una única actividad ejercida por la empresa (la actividad vinculada) y se dispone ya de una correcta evaluación de los costes de esta actividad ya que los costes están reflejados con todo detalle en la contabilidad del contribuyente y no puede haber mayor igualdad en las funciones, bienes, riesgos y en las condiciones del mercado que intervienen en operaciones comparables que en aquellas operaciones que son idénticas.

En definitiva, partir de la propia estructura de costes de la empresa, señala el actuario, parece ser la solución que mejor se adapta al tipo de operación realizada que es la utilización de los bienes del Activo de Casa Al Riyadh por su propietario último, en las condiciones que se han especificado en el informe, lo que también explicaría que no se proponga añadir al coste de producción del servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares que, además de no existir, tampoco responden a las particularidades de la operación descrita.

En fin, la regularización consistió en la determinación de la base imponible del impuesto, en los periodos 2004 a 2007 y que se deriva prácticamente en su integridad del arrendamiento por parte de Casa Al-Riyadh de un complejo residencial sito en Marbella y por la prestación de otros servicios complementarios, a S.M. Rey Bernardino

Las cuestiones planteadas en la demanda respecto de la liquidación que nos ocupa, son: a) falta de acreditación de la vinculación, y b) valor mercado del canon arrendaticio.

SEGUNDO : En relación a la vinculación, se configura legalmente en el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004 (de forma sustancialmente idéntica a la plasmada en la Ley 43/1995), que dispone en su redacción originaria:

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.

En relación a las afirmaciones contenidas en la demanda, debemos señalar: 1.- es cierto que durante el procedimiento inspector la entidad actora ha manifestado, de manera transparente, su composición accionarial, inmediata y mediata, 2.- también es cierto que el actuario está obligado a acreditar la existencia de vinculación y por tal razón se solicitaron los correspondientes informes, y 3.- también es cierto que todos los accionistas de la entidad actora (inmediatos y mediatos) son residentes fuera de España, en un tercer estado.

En este apartado, la actora realiza una serie de reflexiones en relación a la legalidad de su actuación, en cuanto se constituye una sociedad para la gestión de determinados bienes. La Administración en ningún caso ha entrado en la calificación de tal operativa, ni ha negado ni cuestionado su legalidad, ni este extremo se considera para realizar la regularización, por ello es innecesario el examen de esta cuestión.

Entrando ahora en la cuestión de la existencia de vinculación, el artículo 16.2 del Texto Refundido antes mencionado, dispone:

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una sociedad y sus socios.
- b) Una sociedad y sus consejeros o administradores.
- c) Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores.
- d) Dos sociedades que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio , reúnan las circunstancias requeridas para formar parte de un mismo grupo de sociedades, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del citado Código .
- e) Una sociedad y los socios de otra sociedad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio , sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en su artículo 43.

f) Una sociedad y los consejeros o administradores de otra sociedad, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en su artículo 43.

g) Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios o consejeros de otra sociedad cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en su artículo 43.

h) Una sociedad y otra sociedad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social.

i) Dos sociedades en las cuales los mismos socios o sus cónyuges, ascendientes o descendientes participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social.

j) Una sociedad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

k) Una sociedad residente en el extranjero y sus establecimientos permanentes en territorio español.

l) Dos entidades que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

m) Dos sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra.

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.

A efectos del presente apartado se entenderá que el grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio es el contemplado en la sección 1.ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre. (...)

Es cierto, como se dice en la demanda, que la regularización se centra en una concreta relación arrendaticia (la de la entidad y uno de sus socios), pero no lo es que sea necesario acreditar la participación igual o superior al 5% a que se refiere el último inciso del precepto anterior, porque analizando la composición accionarial última (que como señala la actora, fue manifestada a la Administración con la máxima transparencia), resulta que los socios tienen entre sí relaciones de parentesco. Por lo tanto, la situación en la que nos encontramos sería subsumible en los apartados a) y c) del número 2 del artículo 16 transcrito, además de apreciarse vinculación entre las sociedades concurrentes y unidad de decisión (basta ver la operativa descrita por el actuario en cuanto a los gastos imputables a la entidad actora). Pero, además, la vinculación existente se deduce de las propias manifestaciones contenidas en la demanda, en la medida en que se afirma que el entramado societario tiene por objeto la gestión y administración de determinados bienes propiedad de los socios últimos.

Pues bien, en este punto debemos acoger los razonamientos contenidos en el Acuerdo de liquidación. En primer lugar, la Administración aclara los intentos realizados para conocer la participación de cada socio en la entidad:

Según los datos que constaban el expediente, los accionistas de Casa Al Riyadh S.L. son los siguientes:

- NIBAL MANAGEMENT INC posee el 49,75% del capital social.
- POTTER CORPORATION S.A. posee el 49,75% del capital social.
- S.A.R. Príncipe Narciso poseedor del porcentaje restante.

El accionista único de ambas sociedades es la compañía limitada de nacionalidad luxemburguesa, SHAF CORPORATION. Por su parte los titulares de las acciones de SHAF CORPORATION, residentes todos ellos en Riyadh- Arabia Saudita son las siguientes personas:

- S.A.R. Príncipe Bernardino
- S.A.R. Princesa Nieves
- S.A.R. Príncipe Bernardino
- S.A.R. Príncipe Narciso
- S.A.R. Príncipe Eduardo
- S.A.R. Príncipe Justino
- S.A.R. Príncipe Severino
- S.A.R. Princesa Joaquina

Dado que no constaban en el expediente los porcentajes de participación de cada uno de los anteriores socios en la entidad SHAF CORPORATION, se acordó practicar un requerimiento de información a las autoridades fiscales luxemburguesas, con el fin de obtener dicha información.

Sin embargo, en su contestación de fecha 14/05/2010, las autoridades fiscales de Luxemburgo manifiestan que al ser SHAFT CORPORATION una sociedad de gestión de un patrimonio familiar, la información solicitada no entra dentro del campo de aplicación del Convenio suscrito entre España y Luxemburgo.

En su contestación, las autoridades fiscales de Luxemburgo también señalan que el citado Convenio suscrito entre España y Luxemburgo, para evitar la doble imposición, ha sido modificado mediante Protocolo de 10/11/2009 y, que una vez entre en vigor, el 16/07/2010, será posible la aportación de información sobre sociedades de gestión de patrimonios familiares.

No obstante, en el citado Protocolo se hace constar lo siguiente: El Protocolo entrará en vigor una vez transcurrido un plazo de tres meses desde la fecha de recepción de última de las notificaciones a las que se refiere el apartado 1 y sus disposiciones surtirán efecto respecto de los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero (inclusive) del año civil siguiente al de la entrada en vigor de este Protocolo.

Dado que su entrada en vigor no tuvo lugar hasta el 16/07/2010 y que la información solicitada se refiere a los ejercicios objeto de comprobación, 2004 a 2007, resulta claro que la información requerida no ha sido ni va a ser aportada.

Ante esta dificultad, se establece la vinculación desde el siguiente razonamiento:

Si bien el intento de obtención de los porcentajes exactos de participación en el capital social de SHAFT CORPORATION de sus socios ha resultado infructuoso, resulta posible determinar la vinculación por otros métodos.

1º) Recordemos que en la diligencia extendida con fecha 15/04/2009, el representante del obligado tributario manifestó que los accionistas propietarios de CASA AL RIYADH son los familiares de príncipe saudita SAR Príncipe Narciso .

A su vez, en su primer escrito de alegaciones presentado con fecha 02/02/2010, se deja constancia de que los accionistas de la entidad CASA AL RIYADH, S.L. son una única familia, padre, madre y seis hijos, así como los hijos de éstos.

Por tanto, en relación a los porcentajes de participación, dado que, entre todos los miembros de la familia, cónyuges y sus descendientes, reúnen el 100% del capital social de SHAFT CORPORATION, necesariamente el porcentaje de participación individual, bien de todos o sólo de alguno de ellos, en el capital de CASA AL RIYADH, S.L. ha de ser superior al porcentaje del 5% que la ley exige para determinar la vinculación.

2º) Por otra parte SHAFT CORPORATION y CASA AL RIYADH forman parte de un mismo grupo, tanto en los términos que señalaba el 16 del TRLIS en su redacción original, es decir, en el sentido que exigen el artículo 42 del Código de Comercio , así como en los términos que establece el 16 del TRLIS en la redacción dada por la Ley 36/2006, es decir, como unidad de decisión.

En este sentido, el artículo 42 del Código de Comercio establece que existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras.

De los hechos que se han puesto de manifiesto a lo largo de las actuaciones resulta evidente que la entidad SHAFT CORPORATION dispone del absoluto control sobre CASA AL RIYADH. En concreto se halla incorporado al presente expediente un contrato entre SHAFT CORPORATION y la entidad EUROAMYKASA, S.A. En dicho documento, S.A.R. Príncipe Bernardino , en nombre de SHAFT CORPORATION, acuerda contratar a la entidad EUROAMYKASA, S.A. para llevar a cabo la gestión, administración y control de los activos de los accionistas de SHAFT y de sus compañías (NIBAL y POTTER), que incluye activos mobiliarios, inmobiliarios y financieros, así como las cuentas de cualquier tipo en los establecimientos financieros y de los futuros que puedan adquirir. Entre estos activos se encuentran los afectos a CASA AL RIYADH, S.L., es decir, los situados en el Complejo residencial Las Lomas del Marbella Club.

En definitiva, se trata de un clarísimo ejemplo del control que ejerce SHAFT sobre CASA AL RIYADH.

Por otra parte, cabe recordar el modo en que son acordadas las compras y obras de reforma en CASA AL RIYADH, que en ningún caso se realizan por encargo de su administrador o personal empleado, sino que son acordadas por los propios accionistas en última instancia de CASA AL RIYADH, es decir, el Príncipe Bernardino o sus familiares; cónyuge o descendientes.

Por tanto, cabe concluir que en el caso que nos ocupa, el arrendamiento acordado entre CASA AL RIYADH y S.A.R. Príncipe Bernardino se trata de una operación entre personas vinculadas.

Debemos admitir la existencia de vinculación en la medida en que en ningún caso se ha manifestado por el sujeto pasivo que el parentesco que une a los socios último no se encuentre en el grado señalado en el artículo 16 del TRLIS, cuando el representante de la entidad ha afirmación, sin contradicción posterior, que el parentesco entre los socios últimos es conyugal y de descendencia.

Admitida la vinculación debemos entrar en el examen de la segunda cuestión, la relativa al valor mercado del precio del arrendamiento.

### Tercero.

El artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , establece en su apartado 3 y redacción originaria:

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.

b) Supletoriamente resultarán aplicables:

1.º Precio de venta de bienes y servicios calculado mediante el incremento del valor de adquisición o coste de producción de aquéllos en el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes.

2.º Precio de reventa de bienes y servicios establecido por su comprador, minorado en el margen que habitualmente obtiene el citado comprador en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes, considerando, en su caso, los costes en que hubiera incurrido el citado comprador para transformar los mencionados bienes y servicios.

c) Cuando no resulten aplicables ninguno de los métodos anteriores, se aplicará el precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas.

Este precepto fue modificado por el artículo 1.2 de la Ley 36/2006 (entrada en vigor el 1 de diciembre de 2006), que reguló la cuestión de la valoración en el número 4 del artículo 16:

4. 1.º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

2.º Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

Desde la perspectiva de los anteriores preceptos analizaremos en primer lugar la deducción lógica por la que la Administración concluye que el precio del arrendamiento es inferior al valor normal del mercado:

Por otra parte, el precio de la operación vinculada pactado entre las partes parecía resultar inferior al valor normal de mercado. Esta conclusión se basaba, principalmente, en los siguientes hechos:

- CASA AL RIYADH, S.L. tiene un único cliente, S.A.R. Príncipe Bernardino, con quien renueva periódicamente un contrato de arrendamiento que tiene por objeto un complejo residencial sito en las Lomas de Marbella Club. Este complejo residencial consta de:

Diversas villas, algunas con sus correspondientes anexos: En el presupuesto enviado por CASA AL RIYADH, S.L. a su cliente en 2003 constan 13 villas y en el enviado en 2006, 15 villas.

Zona deportiva: Pista de tenis, voleyball, bolera, sala de masaje y baño, gimnasio, squash, salón de peluquería, piscina cubierta y garaje para 20 vehículos.

Alrededor de 50 vehículos

Atraques en Puerto Banús (3)

- El servicio prestado por CASA AL RIYADH, S.L. a su único cliente es, además del alojamiento, el de mantenimiento general, jardinería, limpieza, servicio de cocina, camareros, comunidad, agua, electricidad, aseguramiento y mantenimiento de vehículos y conductores.

- El precio pactado por las partes es de 3.000.000€ anuales en los ejercicios 2004 y 2005 y de 4.320.000€ en los ejercicios 2006 y 2007.

- Para la obtención de estos ingresos CASA AL RIYADH, S.L. incurrió en los siguientes gastos:

Los derivados del mantenimiento general del complejo residencial, jardinería, limpieza, servicio de cocina, camareros, comunidad, agua, electricidad, aseguramiento y mantenimiento de vehículos y conductores.

Los derivados de decoración y reformas contratados con Euroamykasa, S.A. (...)

En cuanto al sistema de financiación de CASA AL RIYADH, si hacían falta fondos para pagar las obras, se realizaban transferencias desde los socios de CASA AL RIYADH.

- NIBAL y POTTER concedieron préstamos a CASA AL RIYADH. Estas transferencias solían coincidir con desembolsos para pagar a EUROAMYKASA las obras de decoración y reforma. Estos préstamos no devengaban intereses.

En los ejercicios 1999 a 2006, cada una de estas empresas había concedido préstamos a CASA AL RIYADH por importe de 31.481.122,21€. De este importe, 1.102.550,65€ no constan como préstamo porque se iba a realizar una ampliación de capital. De los 30.378.571,56€ restantes, se habían dispuesto 30.188.571,56€. De los 190.000€ que restan se dispuso en 2007.

En este mismo ejercicio 2007:

Se concedieron dos nuevos préstamos de 3.000.000€ cada uno, de los que a 31/12/2007 se habían dispuesto de cada uno 1.750.000€.

Se amortizan préstamos por importe de 30.000.000€ compensados con una ampliación de capital de igual cuantía.

Es decir, cuando CASA AL RIYADH necesita fondos sus socios conceden préstamos que no devengan intereses. Y si esos préstamos resultan excesivos se amortizan mediante ampliaciones de capital.

En conclusión: CASA AL RIYADH presta sus servicios a un único cliente, quien resulta ser socio de la entidad, a cambio de un precio que no permite cubrir sus gastos, los cuales alcanzan elevadísimos importes que se

financian con préstamos no retribuidos de sus socios-clientes y que se amortizan mediante ampliaciones de su capital.

Este comportamiento es absolutamente antieconómico: CASA AL RIYADH fija precios que no permiten cubrir gastos ni en corto, medio o largo plazo y sus socios conceden financiación por más de 60 millones de euros de forma gratuita. Parece razonable pensar que empresarios independientes, en condiciones normales de mercado, no alcanzarían este tipo de acuerdos.

Pues bien, la Administración entiende que el precio pactado por el arrendamiento es inferior al valor mercado porque no permite cubrir los costes del servicio que presta a su cliente único, que es asumido mediante financiación de sus socios de forma gratuita.

Debemos señalar dos aspectos esenciales para valorar las afirmaciones de la Administración: A) Como reiteradamente afirmó el actuario nos encontramos ante una operación extraordinariamente singular, singularidad que deriva de la circunstancia de que, como se pone de manifiesto a lo largo del expediente, el entramado societario tiene por finalidad la administración y disfrute de los bienes de una familia por la propia familia. B) el concepto valor inferior al normal de mercado no viene determinado por la relación pérdidas y ganancias, sino por el valor que cada servicio obtiene en un mercado libre, y, desde esta perspectiva, debemos resaltar desde ahora, que la Administración incluye entre los servicios prestados por la actora en el seno del arrendamiento, derivados de decoración y reformas contratados con Euroamykasa, S.A. (que son las mayores partidas de gastos), y esta inclusión en la prestación del servicio de arrendamiento es más que dudosa, pues como señala el Acuerdo de liquidación el sistema de financiación de CASA AL RIYADH, si hacían falta fondos para pagar las obras, se realizaban transferencias desde los socios de CASA AL RIYADH, por tanto no puede afirmarse que el coste de las obras se incluya en el precio del arrendamiento ya que es sufragado por los propios socios.

Así las cosas, y para valorar las circunstancias concurrentes, debemos aclarar que los servicios que se incluyen en el precio del arrendamiento son los cargados a ese precio, pero aquellos otros sufragados por aportaciones de los socios, al margen del precio del arrendamiento, no pueden considerarse incluidos en ese precio a la hora de calcular costes. En tal caso, los gastos sufragados por los socios deben excluirse de los gastos de la entidad (pues no le son imputables), pero no pueden incluirse en el precio del arrendamiento cuando no se sufragan con tal precio.

Esto es lo que ocurre con los gastos de obras y decoración, que son los que determinan un mayor coste del servicio respecto del precio del arrendamiento, y es la razón principal de la regularización tributaria. Pues bien, en la propia descripción que realiza la Administración, estos costes no se incluyen en el precio del arrendamiento, pues son sufragados por transferencias realizadas por los socios (aportaciones de los socios al capital social), por lo tanto, es indiscutible que tales gastos no pueden ser considerados gastos de la sociedad actora a efectos tributarios, pues tales gastos no los soporta tal entidad, pero tampoco pueden integrarse en los costes del servicio que se remunera con el arrendamiento, precisamente porque tales gastos no se imputan al precio del arrendamiento, y ello resulta claramente de la relación de hechos contenida en el Acuerdo de liquidación.

El análisis de la regulación debe realizarse desde el concepto básico al que se refiere el artículo 16 del TRLIS valor normal de mercado.

La Administración al realizar tal valoración, parte del criterio de coste de la actividad por las siguientes razones:

Respecto a la elección del método de valoración que mejor se adapta a las presentes circunstancias, cabe señalar, en primer lugar, que nos encontramos ante un tipo de operación que resulta ciertamente singular lo cual dificulta de forma extraordinaria la tarea de encontrar prestaciones de servicios no ya idénticos, sino similares o equiparables, en empresas que operen en el mismo sector.

Esta conclusión se deriva de los hechos que han sido puestos de manifiesto a lo largo de las actuaciones de comprobación e investigación y pueden resumirse del siguiente modo:

La entidad CASA AL RIYADH no desarrolla una actividad económica con el fin de ofrecer sus servicios en el mercado. El objetivo de CASA AL RIYADH no es el de la obtención de un beneficio económico mediante la oferta en el mercado de un complejo residencial.

El complejo residencial propiedad de CASA AL RIYADH únicamente es utilizado por S.A.R. Príncipe Bernardino y su familia, quienes resultan ser los propietarios en última instancia del complejo arrendado.

Por tanto, CASA AL RIYADH tiene como única finalidad la de ofrecer a S.A.R. Príncipe Bernardino un servicio integral de alojamiento de altísimo standing, para lo cual se incurre en una serie de gastos de elevadísimo importe que exceden año tras año el precio pactado entre las partes.

No resulta fácil encontrar en el mercado transacciones equiparables a la analizada, dada la variedad de los bienes que son cedidos en arrendamiento y los servicios complementarios que son prestados.

Dadas las anteriores circunstancias, siguiendo el criterio señalado por el actuario, el modo más adecuado para determinar el valor normal de mercado de la operación vinculada vendrá dada por el coste de la actividad realizada por la entidad en los ejercicios comprobados. Efectivamente, la estructura de costes de la empresa se encuentra reflejada con todo detalle en su contabilidad.

Asimismo, no procederá incrementar estos costes en ningún margen, dado por una parte, la inexistencia de operaciones equiparables a la analizada y por otra, debido a las especiales circunstancias que concurren en este caso y que han sido señaladas anteriormente (no intervención en el mercado y finalidad exclusiva de alojamiento de S.A.R. Príncipe Bernardino ).

Finalmente, en cuanto al cálculo de los costes de la actividad de los ejercicios objeto de comprobación, serán los que se señalaron en la propuesta de liquidación, es decir, dado que los costes han permitido la obtención de todos los ingresos, tanto los de la actividad como los financieros y los extraordinarios, se restarán del importe total de costes el importe correspondiente a los ingresos financieros y los extraordinarios, obteniéndose así la parte del coste que corresponde a la actividad ordinaria: (...)

De todo lo expuesto hasta ahora resulta que el núcleo de la controversia gira en torno a la valoración en un mercado libre del servicio integrado en el arrendamiento. Y para resolver esta cuestión debemos considerar dos elementos: 1.- la prueba pericial acordada en autos y realizada por perito designado al efecto, y 2.- los servicios que se incluyen en el arrendamiento que nos ocupa, y que por tanto son retribuidos por su precio.

La prueba pericial practicada, realiza un exhaustivo análisis, según lo solicitado por esta Sala, respecto al valor histórico del mercado de viviendas unifamiliares de lujo de semejantes características a las que nos ocupan en los ejercicios examinados, variación anual del valor mercado de tales inmuebles, y valor histórico del mercado de canon arrendaticio, especificando valor anual y en periodo estival de los inmuebles análogos a los que nos ocupan.

Pues bien, las rentas señaladas por el perito en los distintos ejercicios son:

1.- ejercicio 2005: a) renta imputable al periodo estival 1.030.199 euros, b) renta imputable al periodo anual 2.726.437 euros.

2.- ejercicio 2006: a) renta imputable al periodo estival 1.031.013 euros, b) renta imputable al periodo anual 2.728.591 euros.

3.- ejercicio 2007: a) renta imputable al periodo estival 1.027.649 euros, b) renta imputable al periodo anual 2.719.690 euros.

4.- ejercicio 2008: a) renta imputable al periodo estival 1.044.328 euros, b) renta imputable al periodo anual 2.763.830 euros.

La actora ha declarado como renta arrendaticia en los mismos periodos:

Según las cifras recogidas en el propio Acuerdo de liquidación, la renta imputada a cada ejercicio es:

1.- Ejercicio 2005:

En el ejercicio 2005 la cuenta 705 Prestaciones de servicios figura abonada por un importe global de 3.249.337,26 €:

La cuenta 7050000001 Servicios de Alquiler en Las Lomas por importe de 3.000.000 €.

La cuenta 7050000002 Servicios por Repercusión de teléfonos por importe de 249.377,26 €.

2.- Ejercicio 2006:

En el ejercicio 2006, la cuenta 705 Prestaciones de servicios figura abonada en el ejercicio por un importe global de 4.517.477,23 €:

La cuenta 7050000001 Servicios de Alquiler en Las Lomas por importe de 4.320.000 €.  
La cuenta 7050000002 Servicios por Repercusión de teléfonos por importe de 197.477,23 €.  
3.- Ejercicio 2007:

En el ejercicio 2007 la cuenta 705 Prestaciones de servicios figura abonada en el ejercicio por un importe global de 4.552.365,64 €:

La cuenta 7050000001 Servicios de Alquiler en Las Lomas por importe de 4.320.000 €. La cuenta 7050000002 Servicios por Repercusión de teléfonos por importe de 216.502,98 €

La 7050000003 Servicios por alquiler de puestos de atraque por importe de 15.862,66 €.

En todos los ejercicios el precio del arrendamiento es muy superior al señalado por el perito para los inmuebles semejantes a los que son objeto de autos, por lo que la afirmación de la Administración de que el precio del arrendamiento es inferior al valor mercado ha sido desvirtuada.

Pues bien, la controversia ha surgido, y ello constituye la base de la que debe extraerse la solución al presente conflicto, en la inclusión en el precio del arrendamiento de servicios que ni forman parte del arrendamiento, ni se sufragan con el precio del arrendamiento.

Estos servicios son los relativos, fundamentalmente, a las obras y artículos de decoración. Pero la mecánica de asunción de estos gastos, descrita por la propia Administración tanto en el Acta como en el Acuerdo liquidación, impide integrarlos en el precio del arrendamiento.

Efectivamente, la Administración señala que tales gastos se sufragan por aportaciones dinerarias de los socios personas físicas de la entidad, aportación que se articula sobre un préstamo sin intereses para después capitalizar dicho crédito. Esta operativa desde el punto de vista económico, jurídico y tributario, no es otra que el abono de estos gastos directamente por los socios de la entidad mediante aportación dineraria que se incluye en el capital de la sociedad, lo que impide considerarlos gastos integrados en el precio del arrendamiento, pues tal precio no soporta su abono.

En conclusión, estos gastos nunca pueden serlo de la sociedad en la determinación de la base imponible, ni integrar el coste del servicio (y desde esta perspectiva pueden ser regularizados), pero no pueden ser tomados como base para determinar el valor mercado del canon de arrendamiento.

De la pericial practicada en periodo de prueba, atendiendo al extenso y riguroso contenido del informe, los análisis económicos y los inmuebles tomados como referencia cuyas características se reflejan en el informe, debemos concluir que el precio del arrendamiento que nos ocupa se encuentra por encima del valor mercado en la zona y respecto de inmuebles semejantes, debido este mayor precio, a las especialidades del arrendamiento que nos ocupa, como reiteradamente señala la Administración.

Por último, debemos señalar que, examinado el informe ampliatorio solicitado por la Sala, llegamos a las siguientes conclusiones: a) se han incluido los gastos a los que antes nos referimos y que no son soportados por la entidad actora, como parte de los gastos y costes de la misma, pues son sufragados por los socios personas físicas, y b) en los cálculos para determinar el valor mercado del canon del arrendamiento, el informe ampliatorio no especifica cada uno de los conceptos considerados.

El primer aspecto ha sido suficientemente examinado anteriormente.

Respecto de las magnitudes consideradas para realizar los cálculos, se considera los gastos de personal en los ejercicios de 2004 a 2007, sin que los mismos sean desglosados. Tampoco el concepto de amortización inmovilizado (donde se encuentran las partidas superiores), se encuentra desglosado en cada ejercicio y se desconoce la razón por la que se concluye en las cifras correspondientes. Tampoco se desglosan ni identifican las cantidades correspondientes a otros gastos de explotación en los diversos ejercicios.

Por tanto, tales magnitudes no encuentran un apoyo fáctico debidamente reflejado en el Acta, Informe Ampliatorio o Liquidación, y, frente a tal omisión, el informe pericial desglosa cada uno de los conceptos considerados, con identificación y descripción de los inmuebles tomados como referentes.

De todo ello resulta que la valoración del precio del arrendamiento realizada por la Administración, aplicando el método de coste incrementado, no es ajustada a Derecho, pues ni considera los costes efectivamente imputables a la sociedad, ni aporta elementos fácticos debidamente desglosados, que sostengan los cálculos realizados.

#### Cuarto.

El resultado de lo expuesto anteriormente es la anulación de la liquidación, debiendo examinarse la incidencia de tal anulación sobre la sanción tributaria impuesta.

La conducta infractora se define en el acuerdo sancionador en los siguientes términos el obligado tributario acreditó improcedentemente en el ejercicio 2007 una base imponible negativa , aplicándose el artículo 195 de la Ley 58/2003 .

Pues bien, con independencia de que el Acuerdo sancionador hubiese quedado firme en vía administrativa al ser extemporánea la reposición interpuesta frente a él (y tal cuestión fue la discutida ante el TEAC), lo cierto es que la anulación de la liquidación de la que trae causa, tiene una proyección jurídica ineludible sobre dicho Acuerdo.

Anulada la liquidación, el Acuerdo sancionador derivado de tal liquidación deviene inexistente. Y no es que la anulación de la liquidación provoque la anulación o la nulidad de pleno Derecho del Acuerdo sancionador, sino que provoca su inexistencia, pues no existe el comportamiento constitutivo de infracción tributaria. Desde esta perspectiva es indiferente que el Acuerdo sancionador haya quedado firme, su inexistencia, una vez anulada la liquidación de la que trae causa, provoca la necesidad de pronunciar la nulidad de tal Acuerdo sancionador, como forma de romper una apariencia jurídica.

Por tal razón, y sin necesidad de entrar a examinar si concurre la extemporaneidad declarada por el TEAC, debemos declara la nulidad del Acuerdo sancionador por inexistente.

De todo lo expuesto anteriormente resulta la estimación del recurso, toda vez que si bien existe vinculación en la operación examinada y, por tal razón, asiste a la Administración la facultad de comprobar los valores atribuidos a la misma, la valoración del canon de arrendamiento realizada por la Administración es contraria a Derecho y, en consecuencia, la liquidación que se encuentra en el origen del presente recurso debe ser anulada al tener como base dicha valoración, y con ella la Resolución del TEAC que la confirma, que lo hace, en esencia, bajo los mismos argumentos que el Acuerdo de liquidación. Como consecuencia de la anulación de la liquidación, deviene nula la sanción impuesta.

## Quinto.

Procede imposición especial de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

## FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por Casa Al Riyadh S.L. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. D<sup>a</sup> Victorio Venturini Medina, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de julio de 2014 , debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en cuanto a la determinación del valor mercado del canon de arrendamiento y la sanción impuesta, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos , y con ella el Acuerdo de liquidación y Acuerdo sancionador de los que trae causa, con imposición de costas a la demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.