

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075198

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 de septiembre de 2019

Sala 1.^a

R.G. 839/2018

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Devolución de ingresos indebidos. En general. Cómputo de los intereses de demora. Dilaciones no imputables a la Administración. Alega el contribuyente la improcedente determinación del día inicial de devengo de intereses de demora reconocidos a su favor. El devengo de intereses de demora con ocasión de la devolución de ingresos indebidos comenzará a computarse desde la fecha en la que se hubiese realizado el ingreso indebido, esto es, desde la fecha de finalización del plazo de presentación de la correspondiente autoliquidación. Sin embargo, en el acuerdo de liquidación al determinar la fecha de comienzo de los períodos de devengo tanto de la devolución reconocida respecto de 2008 como de 2009, la Inspección no toma en consideración el día siguiente a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación, sino el 21 y el 20 de noviembre de 2009 y 2010 respectivamente y lo hace sin realizar la más mínima justificación de tal demora. Pues bien, el Tribunal resuelve que, cuando el art. 32.2 de la Ley 58/2003 (LGT) señala que las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período de exigencia de intereses de demora, con esta expresión «las dilaciones no se tendrán en cuenta» el precepto está señalando que la dilación ha de excluirse del cálculo tanto en cuanto a su extensión como en lo que respecta al momento en que se han producido. Los descuentos por dilaciones han de computarse, por tanto, cuando se producen estas. Según este criterio, el cómputo del período de liquidación de intereses debería haberse efectuado teniendo en cuenta las fechas exactas en las que se han producido las dilaciones. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 31, 32, 124, 127 y 217.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 16 y 61.

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

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la Resolución del Tribunal Regional de Castilla La Mancha, dictada el 29/11/2017, por medio de la cual se desestima la reclamación económico-administrativa nº 45/00599/2014, interpuesta contra el acuerdo de Liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla La Mancha, por el concepto tributario Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 y 2009.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 21/02/2018 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 15/01/2018.

Segundo.

Con fecha 02/06/2012 se tuvo por notificada por vía telemática, por rechazo al no haber accedido buzón electrónico en el plazo de 10 días, la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación por

el Impuesto sobre Sociedades, periodos 2008 y 2009, teniendo dichas actuaciones carácter general, incoándose con fecha 17/08/2013, las siguientes actas de Inspección:

-Acta de disconformidad A02 nº ..., en la que fue girada propuesta de liquidación de la que resultó una deuda a devolver de 333.280,31 euros, de los que 299.797,94 euros correspondían a cuota y 33.482,37 euros a intereses de demora.

-Acta de conformidad A01 nº ..., con deuda a ingresar de 2.009,05 euros, de los que 1.754,94 euros corresponden a cuota y 254,11 euros a intereses de demora.

Por el Jefe de la Oficina Técnica se dictó en fecha 01/07/2013 acuerdo de liquidación, (A23 Num. Ref.: ...) poniendo fin al procedimiento inspector, en el que se confirmó la propuesta del actuario, si bien recalculando los intereses de demora, ascendiendo el importe liquidado a 334.095,74 euros a devolver, de los que 299.797,94 euros corresponden a cuota y 34.297,80 euros a intereses de demora. Dicho acuerdo se notificó con fecha 04/07/2013, por medios telemáticos.

Tercero.

Frente al acuerdo de liquidación se interpuso recurso de reposición, que fue desestimado mediante resolución de fecha 21/01/2014, notificada el 22/01/2014 telemáticamente.

Cuarto.

Frente al acuerdo anterior se formula reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Castilla-La Mancha, que en fecha 29/11/2017 acordó desestimar la reclamación interpuesta.
El fallo fue notificado en fecha 13/12/2017.

Quinto.

En fecha 15/01/2018 fue interpuesto recurso de alzada ante este Tribunal presentando las alegaciones que son analizadas seguidamente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

En la regularización efectuada por la Inspección se determinó, en síntesis, lo siguiente:

"7.1. Existencia de operaciones vinculadas.

El núcleo de la comprobación ha girado, si bien no exclusivamente, en torno al análisis de las retribuciones percibidas por el socio mayoritario, don Tx..., de la sociedad "X, S.L.", a los efectos de concretar la posible

existencia de una operación vinculada y, en su caso, determinar si la valoración dada a la misma se ajusta a valores de mercado tal como estipula el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.

(...)

La constitución de la sociedad denominada "**X, S.L.**", se formaliza en escritura pública de fecha 16 de Marzo de 2004, (...).

En dicho documento se hace constar: "[...] SEGUNDO: Capital y aportaciones.- Su capital social, es la suma de TRES MIL DIEZ EUROS (3.010,00euros.) representado por TRES MIL DIEZ participaciones sociales de UN EURO (1,00euros.) de valor nominal, cada una de ellas, numeradas correlativamente con los números UNO a TRES MIL DIEZ, ambos incluidos.- Dicho capital social se haya totalmente suscrito y desembolsado, mediante aportación dineraria por el socio fundador, de la siguiente forma: don **Tx...** suscribe TRES MIL DIEZ PARTICIPACIONES SOCIALES, de un EURO de valor nominal, por su valor global de TRES MIL CIEN EUROS, numeradas correlativamente del UNO al TRES MIL CIEN, ambos inclusive totalmente suscritas y desembolsadas. [...] TÍTULO II.- DEL CAPITAL SOCIAL Y DE LAS PARTICIPACIONES. Artículo 5º.- El capital social es de TRES MIL DIEZ EUROS (3.010,00euros.), dividido en TRES MIL DIEZ participaciones sociales, números UNO AL TRES MIL DIEZ, ambos inclusive, de UN EURO (1,00euros.) de valor nominal cada una [...]"

(...)

En la escritura de constitución de la entidad de fecha 16 de Marzo de 2004, don **Tx...** es el único socio de la entidad "**X, S.L.**", suscribiendo el 100% del capital social de la misma. Adicionalmente, también asume la condición de administrador único de la sociedad.

Por escritura pública de fecha 28 de diciembre de 2007, don **Tx...** vende 30 participaciones, de las 3.010 que posee, a su padre, don **Gx...**, las números 1 al 30, ambos incluidos, que las adquiere para su sociedad conyugal.

Tras la compra mencionada, don **Tx...** y don **Gx...**, son los únicos socios de la entidad "**X, S.L.**".

Adicionalmente, dan a ese acto de otorgamiento de escritura pública, el carácter de Junta General Universal al concurrir en ese momento la totalidad del capital, en la cual, entre otros extremos, modifican la composición del órgano de administración en los siguientes términos: cesa en el cargo el actual administrador único, don **Tx...** y nombran a un nuevo administrador único en la persona de don **Gx...**

En conclusión, durante los ejercicios objeto de comprobación don **Tx...** es propietario de 2.980 participaciones, las cuales representan el 99% del capital social de la entidad "**X, S.L.**". Adicionalmente, el socio del 1% restante del capital social es su padre, don **Gx...**, asumiendo la condición de administrador único desde la fecha en que adquiere tales títulos.

Tales presupuestos de hecho se ajustan a los enumerados por la norma para entender que existe vinculación entre personas y/o entidades; a saber, existe vinculación entre una entidad y sus socios o partícipes y una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

Tal vinculación se mantiene durante la totalidad de los ejercicios objeto de comprobación.

(...)

7.1.1 Hechos constitutivos y definición de la operación vinculada.

Tal como se adelantó anteriormente, la operación a valorar es la retribución percibida por don **Tx...** por parte de la sociedad "**X, S.L.**", por los servicios prestados por aquél a favor de esta última, y que en síntesis consisten en la participación en las pruebas del campeonato del mundo de velocidad y la cesión de la explotación de los derechos de imagen generados en el ejercicio de dicha actividad por la mencionada persona física. Tales funciones derivan del tenor de los contratos privados celebrados entre la entidad "**X, S.L.**" y el socio don **Tx...**

La entidad "**X, S.L.**", durante los ejercicios objeto de comprobación, está dada de alta en el epígrafe de actividad 844 "Servicios de publicidad, relaciones públicas y similares", y, según la información obtenida del Modelo 200 correspondiente a esos años presentado por la entidad, obtuvo ingresos por las siguientes cifras:

Ejercicio	Importe neto de la cifra de negocios declarada por la sociedad
2008	927.584,82euros.
2009	1.362.069,28euros.

Por su parte, la retribución percibida por la persona física abonada por dicha entidad y por la realización de los servicios antes enumerados es la que se cita a continuación:

Ejercicio	Percepciones BRUTAS abonadas por la entidad a don Tx... en concepto de arrendamiento de servicios.	
2008		80.000,00euros.
2009		80.000,00euros.

Tales retribuciones, según lo dispuesto en los contratos privados aportados que formalizan la relación entre el socio don Tx... y la sociedad "X, S.L.", proceden única y exclusivamente del rendimiento de servicios pactado, y que se traduce en el compromiso por parte del socio de participar en las pruebas del campeonato del mundo de velocidad, conduciendo la moto puesta a su disposición por la sociedad o terceros contratados a tal fin por ésta última.

Por la cesión de la explotación de los derechos de imagen no se abona retribución alguna durante los ejercicios objeto de comprobación, pues a este respecto el contrato que regula tal relación jurídica dispone "[...] Los pagos devengados durante la vigencia de este contrato, calculados en los términos anteriormente detallados, serán exigibles y pagaderos a la finalización del contrato, esto es, el 15 de enero de 2015. El precio pactado ha tenido en consideración el efecto del aplazamiento o diferimiento en el pago percibido [...]"

7.1.2. Requisitos Objetivos.

La operación a valorar es la relación de servicios que la persona física, don Tx..., presta a la entidad "X, S.L.". Tal relación de servicios se documenta en sendos contratos de naturaleza privada en los que se define el objeto de dicha relación como la cesión de la explotación de los derechos de imagen y el arrendamiento de servicios de la persona física a favor de la sociedad.

Tales contratos privados son formalizados en los siguientes momentos:

- Contrato de cesión de explotación de derechos de imagen, según redacción del mismo, firmado en ... el 15 de Enero de 2005.
- Contrato de arrendamiento de servicios, según redacción del mismo, firmado en ... el 1 de Enero de 2006. Tal arrendamiento de servicios se traduce en el compromiso del piloto a participar en las pruebas del campeonato del mundo de velocidad, conduciendo la moto puesta a su disposición por la sociedad o terceros contratados a tal fin por ésta.

Dichos contratos privados Son elevados a público, mediante escritura otorgada en ... a 19 de diciembre de 2007, (...).

7.1.3. Requisitos Subjetivos.

Las personas intervinientes en la operación descrita se encuentran vinculadas entre sí en el sentido del artículo 16, apartado 2, letras a) y c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que señala:"[...] 2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una sociedad y sus socios.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

[...].

En los supuestos en que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipeentidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento [...]"

En el punto Séptimo.1.1, página 30 del presente documento, se ha relacionado pormenorizadamente la relación habida entre la entidad y la persona de don **Tx...**, haciendo constar su coincidencia con varios de los supuestos de vinculación enumerados en dicho artículo 16 y que no se vuelven a exponer para evitar repeticiones innecesarias.

7.1.4. Referencia a la documentación aportada para determinar el valor de mercado.

(...)

7.2. Diferencias en relación a las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, declaradas en el impuesto de sociedades del ejercicio 2009.

(...)

8. BREVE descripción de la sociedad "**X, S.L.**".

Según la explicación dada por los representantes de don **Tx...**, la evolución de la sociedad que es objeto de comprobación y de la actividad desarrollada por la misma es la siguiente (diligencia número 2 de 18 de Octubre de 2012, expedida durante el procedimiento con la entidad "**X, S.L.**"): "La actividad que **X, S.L.** lleva a cabo durante los ejercicios 2008 y 2009 consiste en la gestión y explotación de los derechos deportivos (como piloto de motociclismo) y de imagen (deportiva y personal) de deportistas; en particular, y durante dichos ejercicios, de **D. Tx....**

X, S.L. se constituyó en 2004 siendo **Tx...** su socio único, con el objetivo de gestionar y explotar los derechos deportivos y de imagen de deportistas, optimizando los mismos a través de una estructura profesional. Así, cuando se observa que **Tx...** empieza a crecer profesionalmente en el mundo del motociclismo (el piloto empieza su trayectoria profesional en el Campeonato del Mundo de Motociclismo en la categoría de... en ..., siendo su mejor resultado hasta ...un ...puesto en ...), el piloto y la sociedad firman unos contratos de cesión de derechos deportivos y de imagen con el piloto, a través de los cuales se pretende la optimización y la profesionalización en la gestión de dichos derechos para que, en definitiva, el piloto obtenga los mejores resultados deportivos posibles. Para ello, la sociedad contrata, asimismo, con profesionales expertos en el mundo del motor tales como abogados, gestores contables, manager deportivo, etc. con el fin de conseguir una mejora importante en los contratos deportivos y de patrocinio del piloto. Así, el primero de los deportistas cuyos derechos se gestionan por la sociedad fue **Tx....**

Como prueba del éxito de la medida adoptada por la sociedad, el piloto resulta campeón del mundo de la categoría de ...en ..., lo que permite que desde dicho ejercicio los contratos con los equipos deportivos sean cada vez más importantes (tanto desde el punto de vista económico, como desde el punto de vista profesional), al tiempo que aumentan también el número de contratos de patrocinio del piloto. Esto es, con la profesionalización en la gestión de los derechos del piloto, éste pasa del ...puesto del campeonato en ..., al ...en (añadido propio que no está dentro de las manifestaciones de los representantes: si fue determinante la creación de esta estructura societaria para el éxito profesional del piloto, ¿cómo se explica que, siguiendo vigente la sociedad, los resultados del deportista hayan sido tan dispares?).

Si bien la sociedad se ha centrado inicialmente en la gestión de los derechos de **Tx...** desde su inicio, no ha descartado, y de hecho ha buscado, la aproximación a otros jóvenes pilotos, futuras promesas. Hasta el ejercicio 2011 no ha habido éxito en dicha búsqueda y aproximación, pero desde dicho ejercicio ha habido avances al respecto, con lo que se espera que a corto plazo la sociedad pueda gestionar los derechos de otros pilotos, sobre todo considerando la edad y el momento actual de la carrera profesional de **Tx....**".

Adicionalmente, en esa misma diligencia se le solicitan copia de los contratos de publicidad de "**X, S.L.**" o cualquier tipo de documentación que acredite la exteriorización a terceros del tipo de actividad que realizaba la empresa, a lo cual se responde: "[...] En cuanto a la solicitud de los contratos de publicidad por los cuales la entidad **X, S.L.** promovía su actividad a terceros, tales como anuncios en prensa, pagos a empresas de publicidad, etc., se manifiesta que, debido a la particularidad y especialidad del sector de actividad en el que opera la sociedad, ésta no precisa en la práctica de anuncios y publicidad acerca su actividad, contratados con terceros. Y ello, puesto que cada fin de semana de competición por parte del piloto la sociedad obtiene miles de impactos publicitarios gratuitos medidos en GRPs. Esto es, la publicidad de la actividad que lleva a cabo **X, S.L.** se ve plasmada en el piloto, en su pilotaje cada fin de semana que compete, de modo que las imágenes de éste y sus resultados en carrera son publicidad (gratuita) para la sociedad. [...]".

Participación en el capital social y representantes.

La sociedad "X, S.L." está participada, hasta el otorgamiento de la escritura pública de fecha 28 de diciembre de 2007, por don Tx... en el 100% del capital. A raíz de dicho documento público, la participación de éste pasa a ser del 99%, estando el 1% restante en poder de don Gx..., padre del anterior.

En virtud de escritura pública de 16 de Marzo de 2004, se nombra a doña Cx..., apoderada de la mercantil "X, S.L.". Doña Cx... es la madre de don Tx....

Domicilio fiscal y domicilio social.

El domicilio fiscal y el domicilio social de la entidad, está ubicado en Esta dirección también consta como domicilio fiscal de don Gx... y doña Cx....

Componentes del activo.

El inmovilizado material de la sociedad durante el ejercicio 2008 asciende a 88.595,88euros.; y durante el ejercicio 2009 asciende a 93.326,62euros. La mayor parte de ese inmovilizado corresponde a la compra de un solar que se encuentra sin edificar, cuyo valor de adquisición fue de 75.600,00euros. adquirido a la entidad "Z, S.L."

El inmovilizado corriente de la sociedad durante los ejercicios objeto de comprobación se resumen en el siguiente cuadro:

	2008	2009
Total inmovilizado corriente	1.179.194,54	1.687.540,55
Clientes	147.820,02 (12,54%)	539.960,00 (31,99%)
Inversiones financieras a corto plazo	737.561,09 (62,54%)	506.530,37 (30,01%)
Dinero en efectivo y en cuentas bancarias	293.813,43 (24,91%)	641.050,16 (37,98%)

Luego la mayor parte del activo, está formado por derechos de crédito, inversiones financieras y tesorería en sus diferentes formas, cuyo origen directo está en el ejercicio de la actividad de don Tx..., pues no deja de ser lo percibido de terceros por la cesión de los servicios y la explotación de los derechos de imagen de dicha persona física.

El antiguo artículo 61 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 05 de Marzo, disponía que tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurran durante más de 90 días del ejercicio social las circunstancias siguientes:

a) Que más de la mitad de su activo este constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

b) Que más del 50% del capital social pertenezca, directa o indirectamente a 10 o menos socios o a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste está constituido por el cónyuge y demás personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado inclusive.

Componentes del pasivo.

Durante los ejercicios objeto de comprobación se constata que no existe apenas financiación ajena, extrayendo de las declaraciones del impuesto de sociedades los siguientes datos:

	2008	2009
TOTAL PASIVO	300.939,13	342.118,58
Deudas con entidades de crédito a largo plazo	1.517,85	1.517,85
Deudas con entidades de crédito a corto plazo	- 8.440,80	0,00
Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	3.911,40	0,00
Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	299.421,28	340.600,73

La partida principal de pasivo es la de "Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar".

Dicho concepto comprende las retribuciones devengadas por el propio piloto por la cesión de los derechos de imagen a "**X, S.L.**" y las retribuciones del manager deportivo, componentes que suponen gran parte de la partida referenciada. Así cabe explicar que, por la peculiar forma en la que es regulada la retribución por la cesión de los derechos de imagen del piloto, éstos incrementan el pasivo de la sociedad en el importe que corresponda según la categoría en que corra el piloto. Así, en 2008, tiene un saldo acumulado de 150.000euros., provenientes de 25.000euros. (2005), 25.000euros. (2006), 50.000euros. (2007), 50.000euros. (2008). Como en el contrato se estipula que "[...] los pagos devengados durante la vigencia de ese contrato, calculados en los términos anteriormente detallados, serán exigibles y pagaderos a la finalización del contrato, esto es, el 15 de enero de 2012 [...]", tales pagos se van acumulando como pasivo en el balance de la sociedad. En el 2009 sucede lo mismo, si bien al importe anterior, habría que adicionar 50.000euros. más correspondientes al ejercicio en curso, haciendo un total de 200.000euros.

Personal contratado: trabajadores por cuenta ajena y profesionales.

Durante los ejercicios objeto de comprobación, 2008 y 2009, la sociedad solamente tiene contratado a un trabajador por cuenta ajena, concretamente, a don **Gx...** Por tanto, cabe entender que tal vinculación laboral, lo es por su condición de administrador de la sociedad en tales ejercicios.

En relación a los profesionales contratados por la sociedad, la suma de lo abonado por dicha entidad durante los ejercicios comprobados ha sido la siguiente:

	2008	2009
Rendimientos brutos abonados por la recepción de servicios de profesionales	210.154,58	177.297,92

Del importe de 2008, la mayoría corresponde a lo pagado al piloto (80.000,00euros.) y lo pagado al manager deportivo contratado por la sociedad, don **Px...** (129.730,66). La suma de estas retribuciones asciende a 209.730,66euros. La diferencia hasta completar los 210.154,57euros. declarados, es residual, pues no supera los 450euros.

Del importe de 2009, todo lo facturado a profesionales corresponde a lo pagado al piloto (80.000,00euros.) y lo pagado al manager deportivo (97.297,92euros.).

Origen de los ingresos de explotación obtenidos por la entidad: componente principal de la cifra de negocios.

TODOS los ingresos de explotación de la sociedad tienen una ÚNICA fuente que no es otra que los contratos firmados con terceros por los que se "ceden" los servicios de **Tx...** como piloto de motociclismo profesional. Al margen de los de explotación, tiene ingresos de naturaleza financiera, si bien su importe oscila, aproximadamente, entre los 33.000,00euros. del ejercicio 2008 y los 25.000,00euros. del 2009, manifestándose irrelevantes en relación con los importes que se desprenden del resultado de la actividad ordinaria, y procediendo, casi con toda seguridad, del rendimiento obtenido por la colocación en productos financieros de la tesorería generada.

En esta línea, en la diligencia número 3 de fecha 03 de diciembre de 2012 expedida en el transcurso del procedimiento inspector seguido con la sociedad "**X, S.L.**", se le pregunta de forma expresa lo siguiente: "¿la entidad "**X, S.L.**" recibe ingresos de otras fuentes o por otras vías, al margen de lo obtenido en base a los contratos de prestación de servicios y cesión de derechos de imagen formalizados con don **Tx...**? Como respuesta se dijo (diligencia número 5 de fecha 13 de Marzo de 2013, expedida en el transcurso del procedimiento seguido con la entidad "**X, S.L.**"): "[...] Durante los ejercicios objeto de comprobación, la sociedad no obtuvo otros ingresos de los procedentes de las actividades de don **Tx...**, dado que tal y como se desprende de los hechos antes descritos, y como es habitual en el sector pudiéndolo la Administración comprobarlo de otros managers en ejercicio en España, el grado de madurez en la carrera de **Tx...** no permitía la diversificación de actividades ya que dicha diversificación podía haber puesto en peligro la propia carrera del piloto. Prueba del éxito de la decisión tomada por la sociedad, son los resultados obtenidos por la misma y por el propio piloto, no sólo en los ejercicios objeto de comprobación sino también en los posteriores".

En CONCLUSIÓN, "**X, S.L.**" es una entidad participada por don **Tx...** y por su padre; es representada por la madre de don **Tx...** Tiene el mismo domicilio fiscal y social que los padres del obligado tributario. Apenas tiene activo material para realizar la actividad, siendo el principal, dentro de este activo potencialmente "productivo" y

atendiendo al importe por el que se ha contabilizado (75.600,00euros.), un terreno sin edificar que adquiere en 2008, 4 años más tarde de su constitución. No dispone prácticamente de financiación ajena. Sólo tiene un trabajador por cuenta ajena que es el administrador, y las retribuciones que paga a profesionales independientes lo son, en su mayoría, al socio don Tx... y al manager deportivo de éste. Para terminar, la única fuente de ingresos acreditada durante el transcurso del procedimiento, son los contratos firmados por X en los que cede los servicios y la explotación de los derechos de imagen del obligado tributario persona física, don Tx...>>"

Tercero.

Alega la reclamante se ha vulnerado el procedimiento legalmente establecido en la ley y reglamento del IS para la valoración de operaciones vinculadas, al haberse llevado a cabo por la Inspección, dos procedimientos de comprobación e investigación, simultáneos e independientes, frente a dos partes vinculadas, dado lugar a dos actos administrativos sin vinculación jurídica entre sí.

La Ley 58/2003 General Tributaria, en su artículo 217.1, dispone lo siguiente:

"1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c) Que tengan un contenido imposible.
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal."

Se refiere la reclamante al artículo 16.9 del TRLIS, cuando señala:

"9. 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.

(...)

3.º La firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan en los términos que reglamentariamente se establezcan.

(...)"

En el precepto alegado se recoge la firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas de la valoración efectuada respecto a una de ellas, pero no quiere esto decir que hasta que no se produzca dicha firmeza se vea impedida la Administración para comprobar a las demás partes vinculadas. Sí se recoge la obligación de la Administración Tributaria de efectuar las regularizaciones que correspondan cuando la liquidación practicada adquiera firmeza. En definitiva, cuando se regularice la situación de una de las partes vinculadas y esta regularización adquiera firmeza, la Administración deberá regularizar las demás partes de la operación vinculada, pero no quiere esto decir que no lo haya podido hacer antes.

Debemos, pues, desestimar las pretensiones de la reclamante.

Cuarto.

Alega la reclamante que el método de valoración de operaciones vinculadas empleado por la Inspección, basado en el método del precio libre comparable resulta improcedente para el caso que nos ocupa, resultando idóneo el método del margen neto del conjunto de operaciones. Seleccionó el método del Margen Neto del Conjunto de las Operaciones ("MNCO"), que toma el beneficio operativo obtenido por compañías independientes funcionalmente comparables a la entidad. En particular, se utilizó el margen de beneficio sobre ventas (Return on Sales" ROS"), medida de rentabilidad que permitió tomar en consideración la rentabilidad obtenida por compañías independientes dedicadas a actividades de prestación de servicios de agencia de personalidades en relación con sus ventas totales. Defiende que **X** se configura como una estructura profesional auxiliada por abogados, asesores contables, managers deportivos, etc., cuya finalidad última es la de maximizar los resultados deportivos y económicos de este piloto, y su labor va mucho más allá de cualquier eventual contrato que pudiera suscribir este contribuyente directamente con una de las escuderías.

El artículo 16 del TRLIS, en la redacción dada por el artículo primero. Dos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley, quedó redactado, en su apartado 1, en los siguientes términos:

"1. 1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

2.º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de 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 o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva."

Es cuestión pacífica que las operaciones regularizadas por la Inspección, cuyas partes intervinientes fueron D. **Tx...** y **X SL**, son operaciones vinculadas; la Inspección dejó debidamente detallados los hechos y fundamentos por los que concurre vinculación entre D. **Tx...** y su sociedad **X SL**, y nada se discute al respecto; la cuestión de fondo debatida es su valoración.

En consecuencia, concurriendo vinculación entre las partes, la siguiente cuestión a dilucidar es su adecuada valoración a precios de mercado.

El apartado 4 del mencionado artículo 16 del TRLIS contiene los diversos métodos de determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas, estableciendo lo siguiente:

"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."

Es este último el que entiende aplicable la reclamante.

Como hemos visto, el método del margen neto del conjunto de operaciones tiene carácter subsidiario, y solo puede ser aplicado cuando la complejidad o a la información relativa a las operaciones impida la adecuada aplicación de los métodos principales; es decir, el método del precio libre comparable (aplicado por la AEAT), el método del coste incrementado y el método del precio de reventa. En el caso que nos ocupa, no ha demostrado el reclamante la concurrencia de especial complejidad en las operaciones, ni constan problemas de información sobre las mismas que pudieran habilitar la utilización del método subsidiario del margen neto del conjunto de operaciones.

En cualquier caso, la idoneidad del método de valoración utilizado por la inspección resulta evidente de la información disponible, por la existencia de contratos firmados entre **X, S.L.** y entidades terceras, y el grado de comparabilidad entre estas operaciones y las que ahora valoramos, puesto que los servicios pactados en estos contratos son de la misma índole a los relacionados en los contratos entre **X, S.L.** y Don **Tx...**, a lo que debemos añadir la propia naturaleza de los servicios intercambiados, de carácter personalísimo, que impide su realización por personas distintas al obligado tributario.

Compartimos con el TEAR sus conclusiones respecto a que el método del precio libre comparable, y no otro, es el que ha de utilizarse para valorar a precio de mercado las operaciones vinculadas entre sociedad y socio, pues las utilidades percibidas por la sociedad interpuesta son, materialmente, las utilidades del socio deportista de élite, de forma que la interposición de una sociedad entre deportista y pagador, no obedeciendo a finalidad distinta que la de establecer una tamiz que proporcione ahorro fiscal, implica que para valorar las retribuciones del socio a precio de mercado, lo legal desde el punto de vista jurídico y lo adecuado desde el punto de vista económico sea partir de la valoración de las operaciones entre sociedad y pagadores finales, no vinculados ya, pues en definitiva, lo que hace el socio es cobrar a través de la sociedad para aliviar su carga fiscal, de forma que desde el mismo momento en que la sociedad percibe o genera el derecho a la percepción de las utilidades derivadas directa o indirectamente de la condición de piloto de competición (en el caso que nos ocupa) el socio deportista de élite las está incorporando, materialmente, a su patrimonio personal; es decir, está cobrando, aunque lo esté haciendo a través de su sociedad, y ello con independencia de la corriente temporal de pagos que se establezca entre socio y sociedad, irrelevante a los efectos que nos ocupan, pues siendo el socio plenamente dueño de su sociedad, de la que participa prácticamente al 100%, lo es también, material y efectivamente, de todos los activos y pasivos de la misma.

Debemos, pues, desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

Quinto.

Alega la reclamante, por otra parte, improcedente exclusión de intereses de demora en la devolución reconocida a favor del contribuyente. A pesar de que en el acuerdo de liquidación se reconoce el derecho a obtener una devolución tributaria por importe de 139.730,59 euros (2008) y 160.067,35 euros, (2009), únicamente se reconocen intereses de demora a favor de la entidad sobre las cantidades correspondientes a los ingresos realizados con ocasión de la presentación de las autoliquidaciones de dichos periodos.

Señala el acuerdo de liquidación respecto a esta cuestión lo siguiente:

"De acuerdo con lo establecido en el artículo 26 de la LGT y en el artículo 191 del RGAT, procede la liquidación de intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la resolución.

Tipos de interés de demora vigentes a lo largo del período de devengo según Leyes de Presupuestos Generales del Estado, aplicados al importe total que devenga interés hasta la fecha del presente acuerdo:

- A partir de 01/01/2008, el 7 % anual.
- 01/04/2009, el 5% anual.

El interés de demora a favor del obligado tributario, se calcula desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido, hasta la fecha en la que se dicta esta liquidación.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo de dicho período (artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 191.4.a) del R.G.A.T.).

Las bases de cálculo sobre las que se aplican los tipos de interés de demora, así como las fechas de comienzo y finalización de los períodos de devengo son los siguientes (artículo 191 del R.G.A.T.):

PERIODO	IMPORTE	DESDE	HASTA	DIAS	INTERESES
2008	110.020,47	21/11/2009	01/07/2013	1.319	19.863,97
2009	110.447,59	20/11/2010	01/07/2013	955	14.433,83"

Las bases de cálculo de los intereses de demora son los importes de la cuota que corresponde a la autoliquidación presentada:

	Ejercicio 2008	Ejercicio 2009
BASE IMPONIBLE	138.851,51	143.947,69
Parte Base Imponible 25%	120.202,41	120.202,41
Parte Base Imponible 30%	18.649,10	23.745,28
Cuota Íntegra previa	35.645,33	37.174,19
Cuota Íntegra	35.645,33	37.174,19
Cuota ínt. ajust. Positiva	35.645,33	37.174,19
Cuota líquida positiva	35.645,33	37.174,19
Reten. ingr. y pag a cuen.	2.777,02	5.654,39
Cuota del ejercicio	32.868,31	31.519,80
Pagos fracc y cuotas imp.	62.578,43	81.139,56
Cuota diferencial	-29.710,12	-49.619,76
Líquido a ingresar o dev.	-29.710,12	-49.619,76
Autoliquidación	110.020,47	110.447,59
CUOTA DEL ACTA	-139.730,59	-160.067,35

Así pues, tras la regularización practicada consistente en la devolución al obligado tributario de 139.730,59 euros respecto del ejercicio 2008 y 160.067,35 euros respecto del 2009, determinó la Inspección el cálculo de los intereses de demora según el siguiente desglose:

1. Devolución de ingresos indebidos: 110.020,47 euros en 2008 y 110.447,59 euros en 2009 correspondientes a las cantidades ingresadas por el obligado tributario según autoliquidaciones presentadas por el mismo, devengándose el interés de demora desde la fecha en que se realizaron los ingresos indebidos, teniendo en cuenta las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado

2. Devolución derivada de la normativa del tributo: 29.710,12 euros en 2008 y 49.619,76 euros en 2009, no devengándose interés de demora alguno.

Respecto a este segundo caso, en el que resulta de una actuación inspectora un importe a devolver, devolución derivada de la normativa del tributo, este Tribunal ha dicho en fecha 30/06/2010, RG 3979/09:

"Aunque el acuerdo liquidatorio no lo explicita, la negación de los intereses de demora sobre la cuota diferencial negativa determinada por el mismo se basa en el art. 31.2 de la Ley 58/03, a cuyo tenor:

"Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución."

Calificadas las retenciones y pagos fraccionados a cuenta en su día sufridos o realizados como ingresos debidos, pues efectivamente lo fueron en su momento, la Inspección define a continuación esos importes (que igualan la cuota diferencial negativa a devolver) como "devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo" (pues también lo son dadas las peculiaridades recaudatorias del impuesto sobre sociedades, con sus pagos anticipados realizados por el propio sujeto pasivo o los retenedores), y es precisamente el art. 31 de la LGT en parte transcrito el que regula dichas devoluciones.

Ciertamente los intereses de demora, como reiteradamente ha reconocido el Tribunal Supremo, tienen una finalidad indemnizatoria del incumplimiento en plazo de una obligación de dar, vienen a restablecer el equilibrio financiero cuando el que está obligado a dar no lo hace en el plazo predeterminado. Pues bien, el art. 31.2 de la LGT ordena el pago de intereses de demora sobre las devoluciones derivadas de la normativa del impuesto (art. 145 T.R.D.Leg. 4/04) cuando en el plazo de seis meses (establecido por dicho art. 145) no se hubiera ordenado el pago de la devolución "por causa imputable a la Administración Tributaria".

Evidentemente, en el presente caso, habiendo arrojado la autoliquidación en su día presentada una cuota diferencial positiva, la Administración nada ha devuelto, y no precisamente por causa imputable a la misma, por lo que la mora de la Administración únicamente sería computable desde que finalizase el plazo para el pago de la cuota a devolver derivada de la liquidación impugnada. En realidad, dado que tal cuota se ha compensado con las resultantes a pagar de otros ejercicios en la liquidación inspectora, no se dan los presupuestos de hecho de la mora de la Administración.

Igual criterio ha seguido este Tribunal acerca de esta cuestión en resoluciones anteriores tales como las de 17-12-2009 (RG 2291/07-IE) y 17-02-2010 (RG 7260/08).

Procede en consecuencia rechazar las alegaciones de la reclamante en este punto."

Consideramos, pues, ajustado a Derecho el acuerdo dictado. Alega la reclamante el criterio de este Tribunal recogido en la Resolución de fecha 23/10/2008, RG 1410/07, en la que se reconocía al obligado tributario el derecho a la liquidación de intereses de demora en una devolución, pero debemos precisar que se refería este a un supuesto del procedimiento de devolución, regulado por la LGT en los artículos 124 a 127, que finalizaba con el inicio de un procedimiento inspector, lo que no es nuestro caso.

También es cierto que este Tribunal ha considerado en alguna resolución anterior que el importe correspondiente a los pagos fraccionados puede constituir un ingreso indebido cuando se hicieron según la modalidad del artículo 45.3 de TRLIS (sobre la parte de base imponible de los 3, 9, u 11 primeros meses de cada

año natural) de manera que, al regularizarse la base imponible, los pagos fraccionados se habían calculado incorrectamente, por lo que no fueron ingresos debidos sino, desde un principio, indebidos, pero este tampoco es nuestro caso, en el que no se calcularon los pagos fraccionados según esta modalidad. Debemos, pues, desestimar las pretensiones de la reclamante.

Sexto.

Alega la reclamante, por otra parte, improcedente determinación del día inicial de devengo de intereses de demora reconocidos a favor del contribuyente. El devengo de intereses de demora con ocasión de la devolución de ingresos indebidos comenzará a computarse desde la fecha en la que se hubiese realizado el ingreso indebido, esto es, desde la fecha de finalización del plazo de presentación de la correspondiente autoliquidación. Sin embargo, en el acuerdo de liquidación al determinar la fecha de comienzo de los períodos de devengo tanto de la devolución reconocida respecto de 2008 como de 2009, la Inspección no toma en consideración el día siguiente a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación, sino el 21 y el 20 de noviembre de 2009 y 2010 respectivamente y lo hace sin realizar la más mínima justificación de tal demora. Por otra parte, el art. 32.2 de la LGT, si bien establece que las dilaciones no deberán tenerse en cuenta en el cómputo de intereses, no es menos cierto que las mismas deberán descontarse en las fechas concretas en que se produjeron y no al principio o al final del cómputo.

Respecto a la motivación del acuerdo impugnado en cuanto al inicio del período de liquidación de intereses, este señala que "El interés de demora a favor del obligado tributario, se calcula desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido, hasta la fecha en la que se dicta esta liquidación. Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo de dicho período (artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y artículo 191.4.a) del R.G.A.T.)".

Así pues, es esta la justificación del retraso en el inicio del período de liquidación de intereses, las dilaciones a que nos referimos anteriormente.

Dicho esto, ha de advertirse que, en buena teoría, no puede compartirse el criterio inspector de computar las dilaciones al inicio del período.

En este sentido este TEAC, en resolución de 11 de junio de 2019 (RG 3124/2012/50) ha acogido el criterio del Tribunal Supremo vertido en Sentencia de 05/07/2016 (rec. 2304/2015), que, cuando el artículo 32.2 de la LGT señala que las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período de exigencia de intereses de demora, con esta expresión "las dilaciones no se tendrán en cuenta" el precepto está señalando que la dilación ha de excluirse del cálculo tanto en cuanto a su extensión como en lo que respecta al momento en que se han producido. Los descuentos por dilaciones han de computarse, por tanto, cuando se producen estas.

Según este criterio, el cómputo del período de liquidación de intereses debería haberse efectuado teniendo en cuenta las fechas exactas en las que se han producido las dilaciones.

Ahora bien, se da la circunstancia de que el tipo de interés procedente y aplicado es, en cualquier caso, el 5%, vigente desde el 01/04/2009, y, por ende, en todo el período de liquidación de intereses, sea cual sea el cómputo de las dilaciones. Así pues, dado que el tipo de interés resultante es el mismo en uno y otro caso, el importe a devolver resultaría el mismo, por lo que entendemos que el defecto observado no constituye en el presente caso causa de nulidad del acuerdo impugnado, pues de girarse de nuevo los intereses, conforme al criterio que se considera correcto, resultaría igual importe. Por lo que se rechaza la pretensión actora.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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