

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

Referencia: NFJ075725

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

Sentencia 830/2019, de 25 de septiembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 457/2018

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Operaciones vinculadas.** *Sociedad de servicios concursales y de asesoramiento.* Los servicios son prestados por el socio como administrador concursal, pero no facturó a la sociedad importe alguno por estos servicios. Se trata de operaciones vinculadas que se valoran por su valor normal de mercado. El método adecuado es el del precio libre comparable, tomando los ingresos obtenidos de terceros por la sociedad minorados por los gastos deducibles. No son deducibles los gastos de restaurantes y supermercados en los que el obligado tributario no ha ofrecido un argumento válido sobre su relación con los ingresos. *Comprobación.* La entidad alega que la AEAT debió esperar a la firmeza de la liquidación girada al socio para formular una liquidación a la sociedad. Tras la modificación por la Ley 36/2006 la valoración a mercado de las operaciones vinculadas pasó de ser una facultad de la Administración a una obligación para los obligados tributarios. Con anterioridad el procedimiento era autónomo del procedimiento inspector y estaba abierto a la participación de las partes vinculadas. Tras la reforma pierde sentido el procedimiento autónomo y especial y pasa ser una actuación más del procedimiento inspector. El resto de partes vinculadas se integra en el procedimiento una vez concluido respecto al obligado tributario. Para el TEAC [Vid., Resolución de 8 de septiembre de 2016, R.G. 4202/2016 (NFJ063536)] las normas del art. 69 TR Ley IS y 21 Rgto. IS son de aplicación solo cuando se ha iniciado un procedimiento de inspección solo respecto a un obligado tributario, pero no cuando se hayan iniciado procedimientos de inspección de las distintas partes vinculadas.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 16, 19 y 133.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57, 105, 106 y 108.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), arts. 16 y 21.

Código Civil, art. 1.227.

Ley 1/2000 (LEC), art. 386.

**PONENTE:***Doña María Rosario Ormosa Fernández.***Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2018/0011467

Procedimiento Ordinario 457/2018

Demandante: VISOL AUDITORES, SL

PROCURADOR D./Dña. FRANCISCO ABAJO ABRIL

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

### SENTENCIA

RECURSO NÚM.: 457-2018

PROCURADOR D. FRANCISCO ABAJO ABRIL

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo  
Dña. María Rosario Ornosá Fernández  
Dña. María Antonia de la Peña Elías

En la Villa de Madrid a 25 de septiembre de 2019

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 457/2018, interpuesto por VISOL AUDITORES SL, representada por el Procurador D. Francisco Abajo Abril, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 28 de febrero de 2018, que desestimó las reclamaciones números NUM000 y NUM001, deducidas contra acuerdo de liquidación, derivado de acta en disconformidad A02 NUM002, relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010 y contra otro acuerdo de liquidación, derivado de acta en disconformidad A02 NUM003.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.**

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anulen las resoluciones recurridas así como las liquidaciones de las que traen causa.

**Segundo.**

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

**Tercero.**

Habiéndose cumplido el trámite de conclusiones y señalándose para votación y fallo del recurso el día 24 de septiembre de 2019, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente la Magistrada Ilma. Sra. D<sup>a</sup> María Rosario Ornosá Fernández, quien expresa el parecer de la Sala.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

El presente proceso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 28 de febrero de 2018, que desestimó las reclamaciones números NUM000 y NUM001, deducidas contra

- Acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010, derivado de acta en disconformidad A02 NUM002, por importe a devolver de 134.810,36 €, si bien la cuantía de la reclamación fue de 70.292,10 €, correspondiente al ejercicio 2010. Dicho acuerdo se refiere a la valoración de la operación vinculada.

- Acuerdo de liquidación, derivado de acta en disconformidad A02 NUM003, relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010, del que no resulta importe a ingresar. Dicho acuerdo refleja la corrección de la valoración efectuada de las operaciones vinculadas y documenta los demás elementos de la regularización.

**Segundo.**

La parte actora solicita en la demanda la anulación de la resolución recurrida y la de la liquidación de la que trae causa.

En primer lugar se refiere a la incorrecta aplicación del art. 16 TRLIS ya que solo una vez que deviene firme el valor determinado por la comprobación al socio se pueden emitir liquidaciones a las entidades vinculadas. Sin embargo en el procedimiento seguido en este caso se ha incumplido la norma que así lo regula revisándose el valor en sede sociedad en este TSJ mientras que el valor en sede socio se revisará por el TEAC, habiéndose perdido así la unidad de revisión. La sociedad vinculada no debería de haber sido regularizada hasta que no hubiera adquirido firmeza la valoración efectuada al socio.

El valor de mercado debió de ser determinado en sede de la comprobación del IRPF al socio, D. Bernabe y la valoración de la operación vinculada solo podría haberse fijado en sede sociedad, una vez firme la regularización del socio y de ahí que las actas incoadas a la entidad actora sean nulas de pleno derecho.

Por otro lado alega la improcedente creación de una nueva transparencia fiscal al trasladar al socio las rentas del capital de la sociedad. Defiende que los profesionales puedan amparar sus actividades a través de una

sociedad mercantil y el traspaso de los fondos de la sociedad al socio siempre acarrea la carga tributaria correspondiente bien como renta del trabajo o bien como rendimientos del capital mobiliario, por la distribución de beneficios.

Se muestra contraria a la determinación del valor de mercado ya que el importe facturado por la sociedad a sus clientes se traslada al valor de la prestación entre el socio y la sociedad imputándose en la renta del socio el beneficio obtenido por la sociedad. Eso resulta imposible si se tiene en cuenta que VISOL AUDITORES SL facturó en 2009 por servicios de administración concursal y de asesoramiento contable y fiscal 524.855,70 € a 28 clientes diferentes y en el año 2010 facturó por los mismos servicios 531.709,70 € a 21 clientes, lo que evidencia que era imposible que tal volumen de trabajo se efectuase por una sola persona y de ahí que la entidad actora contase con una plantilla de trabajadores que en el año 2009 supuso un gasto de personal de 89.969,83 € y en 2010 de 108.949,35 €, aparte de otros gastos de explotación por importe de 64.000 e y 102.000 €.

Niega que los trabajos desarrollados por D. Bernabe puedan calificarse como personalísimos, sin que los trabajos prestados por el socio a la sociedad sean los mismos que los prestados por la sociedad al cliente y de ahí que sea errónea la valoración que se ha efectuado por el método del precio libre comparable utilizando como comparable interno el precio abonado por el cliente a la sociedad, ya que en los trabajos de la sociedad han intervenido otros profesionales.

Se muestra contraria también a la inadecuación del ajuste secundario y que no ha sido resuelto por el TEAR, ya que debió de ser calificada como una participación en el beneficio de la sociedad y no como renta proveniente de la actividad económica.

Defiende también la deducción de los gastos que la AEAT niega como deducibles en comidas y supermercado, sin que entienda que sea suya la carga de acreditar su vinculación con la actividad.

### Tercero.

El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora, y defiende la correcta valoración de las operaciones vinculadas efectuada por la AEAT ya que se cumplen los requisitos subjetivos y objetivos previstos en el art. 16 TRLIS y defiende que VISOL AUDITORIES SL y D. Bernabe realizaron operaciones vinculadas dado que éste último ostentaba un 99 % en el capital social de aquella y es administrador único de ella misma y los servicios prestados por la sociedad a los clientes eran los prestados por el socio como administrador concursal, sin perjuicio de que hubiese personal asalariado que auxiliase en las tareas a la sociedad, pero que no desvirtúa el carácter personalísimo de los trabajos prestados por el socio, ya que estos exigían una cualificación profesional concreta, la de administrador concursal, sin que los trabajos del personal asalariado aportasen un valor añadido a los servicios facturados, y sin embargo, la sociedad facturaba directamente a los clientes por esos trabajos, que eran remunerados exclusivamente a través de lo que percibía la sociedad.

Niega la deducción de los gastos pretendida por la actora, al no haberse acreditado su naturaleza y la necesidad para la realización de los servicios facturados.

### Cuarto.

El Acuerdo de liquidación, derivada del acta en disconformidad NUM002, determina como motivos de la regularización practicada, en lo que aquí interesa:

"Definición de la operación vinculada

En los ejercicios 2009 y 2010, los servicios concursales y de asesoramiento que la entidad VISOL AUDITORES S.L facturó a terceros fueron prestados por D. Bernabe, siendo designado además administrador concursal de dichos terceros, precisamente por sus cualidades profesionales, y todo ello sin perjuicio de la colaboración prestada por los trabajadores con los que contaba la empresa en esos años.

Así, en la diligencia número 2, de 5 de abril de 2013, se incluye como anexo una copia de las facturas emitidas por VISOL AUDITORES S.L en los periodos objeto de comprobación y de las acreditaciones de Administrador concursal de D. Bernabe.

Así, se comprueba que la descripción de las facturas emitidas por VISOL AUDITORES no es otra que: Honorarios a cuenta del Administrador concursal en la fase del concurso... y se puede comprobar, asimismo, en el

anexo a la diligencia citada, que a continuación consta la credencial de administración concursal en la que se designa como administrador concursal a Don Bernabe y, en algunas ocasiones, se designan tres administradores concursales, uno de los cuales es Don Bernabe.

Por tanto, Don Bernabe ha prestado servicios, como administrador concursal, a empresas a las que por esos servicios ha facturado VISOL AUDITORES SL en lugar de hacerlo él directamente.

D. Bernabe no facturó a VISOL AUDITORES SL ninguna cuantía por estos servicios.

Por tanto, la Inspección y esta Oficina Técnica consideran probado que se han producido servicios a terceros que han sido facturados no por él directamente sino por la sociedad y, sin embargo, dichas operaciones no se han valorado por su valor de mercado ni por ningún otro ya que D. Bernabe no ha facturado a VISOL AUDITORES SL ninguna cuantía por estos servicios.

En diligencia número 4 el actuario solicita copia del contrato entre D. Bernabe y Visol Auditores o, en su defecto, aclaración de las condiciones en que Bernabe presta sus servicios a VISOL Auditores sin que se haya recibido respuesta a esta solicitud.

En diligencia número 6 el actuario recoge que queda pendiente de facilitar la documentación relacionada con la valoración de las operaciones vinculadas entre D. Bernabe y Visol Auditores y el cálculo del valor de mercado correspondiente.

Y en la diligencia nº 7 el compareciente advierte que no encuentra la documentación solicitada referente a las mencionadas

Se ha incumplido, por tanto, el apartado 1.1º del art. 16 de la LIS , que establece:

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.

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 b) del TRLIS, que establece:

"(...) 2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
  - b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- (...)

Mediante Escritura Pública de 15/07/2004 otorgada ante el Notario D. Gerardo Muñoz de Dios, se constituye VISOL AUDITORES S.L, siendo los socios fundadores D. Bernabe y D. Geronimo, el primero de ellos con un porcentaje en el capital social del 99%. Además D. Bernabe es nombrado administrador único por tiempo indefinido.

De acuerdo con lo expuesto, resulta evidente la vinculación entre la sociedad VISOL AUDITORES S.L y D. Bernabe, quien ostenta el cargo de administrador único, y una participación del 99% en el capital social de aquella.

Requisitos objetivos

La operación a valorar son los trabajos realizados por D. Bernabe para la empresa VISOL AUDITORES S.L.

Los servicios facturados se corresponden con servicios prestados por VISOL AUDITORES S.L que, en todos los casos, requerían la intervención de D. Bernabe en calidad de administrador concursal.

A juicio de la Inspección, el precio de la operación vinculada pactado entre las partes, no se ajusta al valor normal de mercado.

El juicio de la Inspección se apoya en los siguientes hechos:

Los ingresos percibidos de terceros por la entidad VISOL AUDITORES S.L., con motivo de las intervenciones de D. Bernabe, han sido pactados entre partes independientes. D. Bernabe no facturó a la sociedad por la prestación de estos servicios.

Requisitos temporales

La actuación de la Inspección se ha producido dentro del plazo de prescripción.

#### Condición de aplicabilidad del precepto

El artículo 16.1 del mencionado TRLIS, en su redacción por Ley 36/2006, dispone la posibilidad de que la Administración pueda valorar a valor normal de mercado las operaciones entre personas o entidades vinculadas. Dice el citado artículo 16.1 en su literalidad:

"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."

En el presente caso, aunque la ley no exige que se produzca una menor tributación para aplicar el precepto, se produce una menor tributación en la medida en que, a juicio de la Inspección, de la valoración de mercado de los servicios prestados por D. Bernabe a la entidad Visol Auditores, ha de resultar una cantidad superior a imputar por el primero como renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los años de referencia, determinando un tipo de gravamen superior al del Impuesto sobre Sociedades.

#### Método de determinación del valor normal de mercado

Se considera como valor normal de mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

El artículo 57.1 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, en su nueva redacción (Ley 36/2006 de 29 de noviembre), de medidas para la prevención del fraude fiscal, establece:

"El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

a) Precios en el mercado.

(...)

i) Cualquier otro medio que se determine en la Ley propia de cada tributo."

En cuanto a los métodos a aplicar para la determinación del valor de mercado, en el ejercicio 2009 y 2010, resulta de aplicación el artículo 16 del TRLIS, ya citado, que en su apartado 4, señala los métodos a aplicar para la determinación del valor de mercado.

De acuerdo con dicho precepto, el método que se ha considerado más adecuado para practicar dicha valoración de mercado en esta operación vinculada es el método del precio libre comparable, previsto en la letra a) del artículo 16.4 del TRLIS que, a continuación se transcribe:

"4.1º. 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. (...)"

A esta conclusión se llegó tras realizar un análisis de comparabilidad sobre la base de las siguientes circunstancias:

- Las características específicas de la prestación del servicio. Estamos indudablemente ante unos supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo. La sociedad ha facturado a terceros servicios que han sido prestados por D. Bernabe pues ha sido él quien ha actuado como administrador concursal.

- Las funciones asumidas por las partes. La función esencial de la prestación del servicio la asume la persona física. La mayoría de los riesgos recaen sobre la persona física y los activos empleados son en esencia sus cualidades como profesional y sus conocimientos técnicos.

En consecuencia con todo lo anterior, el método que se estimó más adecuado es el método del 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.

El principio básico por el que se rige la valoración entre entidades o personas vinculadas se basa en la comparación de las condiciones de la operación vinculada y las condiciones de operaciones entre empresas independientes. Pues bien, atendiendo a este principio para valorar la operación vinculada (realizada entre el socio y administrador y la sociedad), se disponía de un comparable interno que satisfacía las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser operaciones realizadas por la entidad vinculada con un independiente. Este comparable ha sido la valoración de la relación entre la sociedad y los terceros de los que obtiene los ingresos por los servicios prestados por su socio y administrador. La valoración fue realizada por tanto en sede de la sociedad, que es donde se encuentran las dos operaciones objeto de contraste. Sobre este comparable, atendiendo a las peculiares circunstancias, se han efectuado las correcciones que se han considerado necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. En concreto, de los ingresos obtenidos por la sociedad se han minorado los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos.

#### Determinación del valor de mercado

Tal y como se expresó en los Antecedentes de Hecho, la valoración se ha realizado en sede de la sociedad, por los motivos antes expresados, en el apartado referido al método de valoración.

Según consta en el acta reproducida en el apartado Tercero de los Antecedentes de Hecho del presente acuerdo de liquidación, la Inspección y esta Oficina Técnica ha considerado que, procede valorar la operación vinculada de referencia en los años 2009 y 2010 en los siguientes importes:

- VALOR DE MERCADO DE LA OP. VINCULADA año 2009: 375.991,28 euros
- VALOR DE MERCADO DE LA OP. VINCULADA año 2010: 309.591,77 euros

Para la determinación de este valor se ha procedido de la siguiente manera:

1.- Se ha considerado que el precio de mercado que hubieran pactado dos partes independientes se calcularía a partir de los ingresos obtenidos de terceros por la sociedad VISOL AUDITORES S.L. y éste es el que se toma como contraprestación de los servicios prestados por D. Bernabe.

Dichos ingresos han ascendido a 524.855,70€ en 2009 y a 531.709,70€ en 2010.

2.- A partir de estos importes se han tenido en cuenta, para minorar el valor de mercado, los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos pero exclusivamente los gastos relacionados con la actividad desarrollada.

Se parte de la cifra de gastos declarada en el Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con el siguiente detalle:

Totales sin I. Sociedades 2009  
TOTAL 159.336,20  
2010  
TOTAL 229.340,03

-En segundo lugar, se detraen de dichos importes las cuantías correspondientes a los gastos no deducibles, en la medida en que dichos gastos no tienen relación alguna con la actividad desarrollada con Visol Auditores.

... ..

En consecuencia, la determinación del valor de mercado de la operación de referencia en los años comprobados, obtenida a partir de los ingresos obtenidos de terceros por los servicios prestados por D. Bernabe, y corregidos atendiendo a los gastos necesarios incurridos por la sociedad para llevar a cabo dichos servicios es como sigue:

AÑO 2009

INGRESOS DE EXPLOTACION 524.855,70

GASTOS 148.864,42

ASOCIADOS VALOR MERCADO 375.991,28

AÑO 2010

INGRESOS DE EXPLOTACION 531.709,70

GASTOS 222.117,93

ASOCIADOS VALOR MERCADO 309.591,77

Dado que la retribución que VISOL AUDITORES S.L. satisface a cada uno de los socios es un gasto relacionado con la obtención de sus ingresos y, por tanto, deducible en el Impuesto sobre Sociedades procede disminuir la base imponible del Impuesto por la diferencia entre la valoración efectuada y el gasto declarado."

#### Quinto.

Debemos examinar en primer lugar lo alegado por la entidad actora respecto a que la AEAT debió de esperar a la firmeza de la liquidación girada al socio para poder formular una liquidación relativa a la sociedad.

El TEAC en Resolución de 8 de septiembre de 2016, dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de doctrina (JT 2016/1243) ha resuelto con claridad y extensión la cuestión planteada:

#### "SEGUNDO

La cuestión controvertida consiste en determinar si en el caso de operaciones vinculadas, la Administración tributaria puede comprobar simultáneamente la situación tributaria de varias de las partes vinculadas o si sólo puede comprobar a una de ellas y regularizar al resto únicamente cuando esa liquidación al obligado tributario comprobado haya adquirido firmeza.

#### TERCERO

La regulación del procedimiento de comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas en el caso contemplado que da lugar al criterio debatido en el presente recurso extraordinario de alzada, estaba contenida en los artículos 16.9 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 640 y 801) , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), según redacción dada por la Ley 36/2006 de 29 de noviembre (RCL 2006, 2130 y RCL 2007, 467) , de medidas para la prevención del fraude fiscal, y en el artículo 21 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (RCL 2004, 1795) , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), según redacción dada por el RD 1793/2008, de 3 de noviembre (RCL 2008, 1919 y 2117) , que desarrolla reglamentariamente la Ley 36/2006 (RCL 2006, 2130 y RCL 2007, 467) en materia de operaciones vinculadas.

El indicado artículo 16.9 del TRLIS (RCL 2004, 640 y 801) dispone lo siguiente:

"9. Reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas:

1º 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.

2º Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la corrección valorativa, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación o insta la tasación pericial contradictoria, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación o instado la tasación pericial, se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial o interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación o la promoción de la tasación pericial



contradictoria interrumpirán el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

3º 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.

4º Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección valorativa que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o establecimientos permanentes de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

5º Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno".

Por su parte, el artículo 21 del RIS (RCL 2004, 1795) señala:

Artículo 21. Comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas

"1. Cuando la corrección valorativa no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria. En dicha acta se justificará la determinación del valor normal de mercado conforme a alguno de los métodos previstos en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto (RCL 2004, 640 y 801) y se señalarán adecuadamente los motivos que determinan la corrección de la valoración efectuada por el obligado. La liquidación derivada de este acta tendrá carácter provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , General Tributaria.

2. Si el obligado tributario interpone recurso o reclamación contra la liquidación provisional practicada como consecuencia de la corrección valorativa, se notificará dicha liquidación y la existencia del procedimiento revisor a las demás personas o entidades vinculadas afectadas al objeto de que puedan personarse en el procedimiento, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 223.3 y art 232.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , General Tributaria.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación provisional practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas para que aquellas que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. Si, por no existir acuerdo entre las distintas partes o entidades vinculadas se simultanearan ambas vías de revisión, se tramitará el recurso o reclamación presentado en primer lugar y se declarará inadmisibile el segundo o ulterior.

3. Cuando para la aplicación de los métodos previstos en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto (RCL 2004, 640 y 801) haya sido necesario comprobar el valor de bienes o derechos por alguno de los medios establecidos en el artículo 57.1 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) , el obligado tributario podrá promover la tasación pericial contradictoria para corregir el valor comprobado de dicho bien o derecho. Si el obligado tributario promueve la tasación pericial contradictoria, el órgano competente notificará al obligado tributario y a las demás personas o entidades vinculadas afectadas el informe emitido por un perito de la Administración, concediéndoles un plazo de 15 días para que puedan proceder al nombramiento de común acuerdo de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes o derechos a valorar, tramitándose el procedimiento de tasación pericial contradictoria conforme a lo dispuesto en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , General Tributaria.

Una vez finalizado el procedimiento de tasación pericial contradictoria, se procederá conforme a lo señalado en el apartado 2 anterior, en cuanto a los posibles recursos o reclamaciones a interponer contra la liquidación provisional derivada del valor resultante de la tasación.

Cuando conforme a lo dispuesto en este apartado sea posible promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria y hayan transcurrido los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya promovido dicha tasación o interpuesto recurso o reclamación, la liquidación provisional practicada se notificará a las demás personas o entidades vinculadas afectadas para que aquellas que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial contradictoria o interponer el oportuno recurso o reclamación. Si, por no existir acuerdo entre las distintas partes o entidades vinculadas la solicitud de tasación pericial contradictoria se simultaneara con un recurso o reclamación, se sustanciará aquélla en primer lugar, a efectos de determinar el

valor a que se refiere el artículo 16.1.2º de la Ley del Impuesto (RCL 2004, 640 y 801) . La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria surtirá efectos suspensivos conforme a lo dispuesto en el artículo 135.1 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) y determinará la inadmisión de los recursos y reclamaciones que se hubieran podido simultanear con dicha tasación pericial contradictoria.

Una vez finalizado el procedimiento de tasación pericial contradictoria a que se refiere el párrafo anterior, las partes o entidades vinculadas podrán optar de forma conjunta en los términos previstos en el apartado 2 anterior, por interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la liquidación provisional derivada del valor resultante de la tasación.

4. Una vez que la liquidación practicada al obligado tributario haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas conforme al valor comprobado y firme, reconociendo, en su caso, los correspondientes intereses de demora. Esta regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los que no exista período impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación practicada al obligado tributario.

En esta liquidación se tendrán en cuenta los efectos correspondientes al valor comprobado y firme respecto de todos y cada uno de los períodos impositivos afectados por la corrección valorativa llevada a cabo por la Administración tributaria e incluirá, en su caso, los correspondientes intereses de demora calculados desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación o desde la fecha de la presentación fuera de plazo de la autoliquidación si la regularización da lugar a una devolución de cada uno de los ejercicios en los que la operación vinculada haya producido efectos, hasta la fecha en que se practica la liquidación correspondiente al ejercicio en que el valor comprobado de dicha operación es eficaz frente a las demás personas o entidades vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.9.3º de la Ley del Impuesto (RCL 2004, 640 y 801) y en el párrafo anterior.

Los obligados tributarios deberán, asimismo, aplicar el valor comprobado en las declaraciones de los períodos impositivos siguientes a aquel al que se refiera la regularización administrativa cuando la operación vinculada produzca efectos en los mismos.

Para la práctica de la liquidación anterior, los órganos de inspección podrán ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , General Tributaria, y realizar las actuaciones de obtención de información que consideren necesarias.

5. El procedimiento regulado en este artículo no se aplicará a las personas o entidades afectadas por la corrección valorativa que no sean residentes en territorio español o establecimientos permanentes situados en el mismo, de acuerdo con lo dispuesto en el número 4º del apartado 9 del artículo 16 de la Ley (RCL 2004, 640 y 801) .

Las personas o entidades afectadas no residentes en territorio español, salvo que se trate de establecimientos permanentes radicados en el mismo, que puedan invocar un tratado o convenio que haya pasado a formar parte del ordenamiento interno, deberán acudir al procedimiento amistoso o al procedimiento arbitral para eliminar la posible doble imposición generada por la corrección valorativa, de acuerdo con lo dispuesto en el número 5º del apartado 9 del artículo 16 de la Ley (RCL 2004, 640 y 801) " .

#### CUARTO

La Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 (RCL 2006, 2130 y RCL 2007, 467) de medidas para la prevención del fraude fiscal, señala que esta Ley tiene por objeto la aprobación de diversas modificaciones normativas destinadas a la prevención del fraude fiscal, indicando respecto de la regulación de las operaciones vinculadas lo que sigue:

"Mención específica merece la reforma del régimen de operaciones vinculadas tanto en la imposición directa como indirecta.

Por lo que afecta a la imposición directa, dicha reforma tiene dos objetivos. El primero referente a la valoración de estas operaciones según precios de mercado, por lo que de esta forma se enlaza con el criterio contable existente que resulta de aplicación en el registro en cuentas anuales individuales de las operaciones reguladas en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de (RCL 2004, 640 y 801) . En este sentido, el precio de adquisición por el cual han de registrarse contablemente estas operaciones debe corresponderse con el importe que sería acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, entendiendo por el mismo el valor de

mercado, si existe un mercado representativo o, en su defecto, el derivado de aplicar determinados modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia.

En definitiva, el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el establecido en el ámbito contable. En tal sentido la Administración tributaria podría corregir dicho valor contable cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las personas o entidades vinculadas, con regulación de las consecuencias fiscales de la posible diferencia entre ambos valores.

El segundo objetivo es adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada. De esta manera, se homogeneiza la actuación de la Administración tributaria española con los países de nuestro entorno, al tiempo que además se dota a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad al regularse la obligación de documentar por el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado que se ha acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene.

El correspondiente desarrollo reglamentario establecerá la documentación que deberá estar a disposición de la Administración tributaria a estos efectos. Las obligaciones específicas de documentación deberán responder al principio de minoración del coste de cumplimiento, garantizando a la vez a la Administración tributaria el ejercicio de sus facultades de comprobación en esta materia, especialmente en aquellas operaciones susceptibles de ocasionar perjuicio económico para la Hacienda Pública. (...).

Por otro lado, con esta reforma también se fomentan los mecanismos de colaboración de los contribuyentes con la Administración tributaria al flexibilizar el régimen de los acuerdos previos de valoración e introducir una regulación legal específica de los procedimientos amistosos que permita un futuro desarrollo reglamentario de los mismos".

Para cumplir los objetivos pretendidos, la Ley 36/2006 (RCL 2006, 2130 y RCL 2007, 467) modifica la regulación de las operaciones vinculadas redactando el artículo 16.1.1º del TRLIS (RCL 2004, 640 y 801) del modo siguiente:

"1º 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".

Antes de la entrada en vigor de la Ley 36/2006 (RCL 2006, 2130 y RCL 2007, 467) , el TRLIS (RCL 2004, 640 y 801) disponía en su artículo 16.1 que: "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 (...)".

Es decir, la valoración a mercado de las operaciones vinculadas pasa de ser una facultad de la Administración ejercitable sólo cuando la valoración convenida por las partes implicadas hubiese determinado para el conjunto de todas ellas una tributación en España inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del valor de mercado o un diferimiento de dicha tributación, a constituir una obligación para los obligados tributarios (cuyo cumplimiento la Administración puede comprobar y, en su caso, corregir) en todos los supuestos de comprobación de las operaciones vinculadas.

Resulta lógico que semejante modificación conllevará también diferencias en la regulación del procedimiento de comprobación del valor de las operaciones vinculadas, al desaparecer con la nueva regulación el requisito de la "tributación inferior" o del "diferimiento de la tributación" para que la Administración pudiera valorar a mercado las operaciones vinculadas y encontrarse los obligados tributarios, por el contrario, obligados en todo caso a valorar a mercado.

En efecto, el artículo 16 del RIS (RCL 2004, 1795) , antes de ser modificado por el RD 1793/2008, de 3 de noviembre (RCL 2008, 1919 y 2117) , disponía:

Artículo 16. Procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado

"1. Cuando la Administración tributaria haga uso de la facultad establecida en el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto (RCL 2004, 640 y 801) , se procederá de la siguiente manera:

a) Se notificará a la otra parte vinculada, excepto si no está sujeta al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la existencia de un procedimiento de comprobación del que puede derivarse la valoración de la operación vinculada por un valor diferente al pactado por las partes,

expresando los motivos por los que puede proceder dicha valoración y los métodos que podrán ser tomados en consideración para establecer el valor normal de mercado.

b) La otra parte vinculada dispondrá del plazo de treinta días, contados a partir del día siguiente a la fecha de la notificación a que se refiere la letra anterior, para efectuar las alegaciones que estime pertinentes.

c) Examinadas las alegaciones de ambas partes vinculadas, e inmediatamente antes de redactar el acto de determinación del valor normal de mercado, se pondrán de manifiesto a las referidas partes vinculadas los métodos y criterios que serán tenidos en cuenta para dicha determinación, quienes dispondrán de un plazo de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes.

d) El acto de determinación del valor normal de mercado será motivado.

e) El órgano competente para instruir el procedimiento y dictar el acto administrativo de determinación del valor normal de mercado será el que tenga la competencia para dictar el acto administrativo de liquidación respecto de la parte vinculada en la que se inició la comprobación.

2. El acto de determinación del valor normal de mercado podrá ser recurrido por ambas partes vinculadas al ejercitar los recursos y reclamaciones que procedan contra el acto de liquidación correspondiente al período impositivo en el que se realizó la operación vinculada.

3. El valor normal de mercado establecido por la Administración tributaria surtirá efecto, en cuanto no hubiere sido recurrido por ninguna de las partes vinculadas, en las liquidaciones de los períodos impositivos que correspondan, de acuerdo con lo previsto en los artículos 16 y 18 de la Ley del Impuesto (RCL 2004, 640 y 801) .

4. Si el valor normal de mercado establecido por la Administración tributaria hubiere sido recurrido por alguna de las partes vinculadas, la eficacia del mismo, frente a una y otra, quedará suspendida hasta el momento en que el recurso hubiere sido resuelto con carácter firme.

Las liquidaciones correspondientes a los períodos impositivos en los que, en su caso, deba ser aplicable el valor normal de mercado establecido por la Administración tributaria, tendrán el carácter de provisionales hasta el momento en que dicho recurso hubiere sido resuelto con carácter firme".

Así las cosas, en efecto, a juicio de este Tribunal Central, antes de la reforma operada por la Ley 36/2006 (RCL 2006, 2130 y RCL 2007, 467) la comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas se configuraba como un procedimiento autónomo del propio procedimiento inspector que se seguía con el obligado tributario. En ese procedimiento autónomo tenían entrada también las partes vinculadas con el obligado tributario que estaba siendo sometido al procedimiento de inspección. Se comprende fácilmente la participación de dichas partes vinculadas si se tiene presente que la Administración sólo podía valorar a mercado las operaciones 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 semejante situación, resultaba conveniente la participación de todas las partes implicadas a fin de que la Administración pudiera formarse un juicio acertado sobre la concurrencia o no de esa "tributación inferior" o de ese "diferimiento de la tributación" que había de valorarse en el conjunto de las entidades o personas implicadas, juicio ciertamente determinante de la posibilidad de valorar a mercado las operaciones.

Tras la entrada en vigor de la Ley 36/2006 (RCL 2006, 2130 y RCL 2007, 467) , desaparecida la limitación de la "tributación inferior" o del "diferimiento en la tributación" y dado que los obligados tributarios están obligada a valorar a mercado en todo caso las operaciones vinculadas, pudiendo comprobarlo la Administración, pierde su sentido la existencia del citado procedimiento autónomo y especial y la participación en él de las partes vinculadas con el obligado tributario respecto del que se ha iniciado el procedimiento inspector, de forma que la comprobación del valor de mercado de tales operaciones pasa a configurarse como una actuación más del procedimiento inspector seguido con el obligado tributario, esto es, se va a desarrollar en el seno del propio procedimiento inspector iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria va a ser objeto de comprobación, de manera que las actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario hasta que se dicte la liquidación como consecuencia de la corrección valorativa. Las demás partes vinculadas se integran en el procedimiento una vez que éste ha concluido respecto del obligado tributario principal, es decir, cuando la Administración ya ha practicado la corrección valorativa y le ha girado la liquidación tributaria provisional. Dicha participación queda limitada a la vía de recurso y reclamaciones, no pudiendo intervenir en la fase previa de la comprobación del valor normal de mercado.

QUINTO



Ahora bien, el hecho de que se haya modificado esta regulación procedimental, simplificándola, de forma tal que las demás partes vinculadas no intervengan, simultáneamente con el obligado tributario objeto de inspección, en el procedimiento de determinación del valor normal de mercado, limitándose su participación al momento en que practicada la corrección valorativa se abre la vía de recurso, no significa, a juicio de este Tribunal Central, que se excluya la posibilidad de que la Administración pueda llevar a cabo sus actuaciones de comprobación e investigación iniciando simultáneamente comprobaciones inspectoras respecto de las distintas partes vinculadas implicadas.

El TEAR argumenta que no cabe simultanear la comprobación de las distintas partes vinculadas a tenor de lo dispuesto en el artículo 21.4 del RIS (RCL 2004, 1795), según el cual "Una vez que la liquidación practicada al obligado tributario haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas conforme al valor comprobado y firme...". Para el TEAR, sólo cuando haya alcanzado firmeza la liquidación practicada al obligado tributario podrá regularizarse a las demás partes vinculadas, cosa que en el supuesto de hecho analizado no había sucedido, toda vez que existieron comprobaciones y liquidaciones simultáneas de todas las partes implicadas. Por tal razón el TEAR considera que no se ha respetado el procedimiento de determinación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas.

Este TEAC entiende, en cambio, que las normas especiales del artículo 21 del RIS (RCL 2004, 1795) son solo de aplicación a un supuesto concreto: aquellos casos en los que la Administración ha decidido iniciar un procedimiento de inspección únicamente respecto de una de las partes vinculadas. Ciertamente, cuando la Administración ha iniciado actuaciones inspectoras exclusivamente sobre un obligado tributario, resulta de plena aplicación lo dispuesto por el TEAR, de manera que:

a) Si la regularización no afectara sólo a la valoración de las operaciones con partes vinculadas, la propuesta de liquidación que derive de dicha valoración se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria que hubieran podido ser regularizados por otros motivos.

b) La liquidación derivada de este acta que documenta la regularización de las operaciones vinculadas tendría carácter provisional.

c) Sólo cuando esta liquidación provisional hubiese adquirido firmeza, podría regularizarse a las demás partes vinculadas, sin que exista peligro de prescripción pues ya determina la norma que esta regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los que no exista período impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación practicada al obligado tributario.

Ahora bien, tales normas procedimentales no pueden extenderse sin más, como hace el TEAR, a aquellos supuestos en los que la Administración ha iniciado procedimientos de inspección simultáneos de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas.

La conclusión señalada es la correcta, a juicio de este Tribunal Central, a la vista de los argumentos siguientes:

a) La literalidad de los artículos 16.9 del TRLIS (RCL 2004, 640 y 801) y 21 del RIS (RCL 2004, 1795) permite afirmar que el procedimiento de comprobación del valor normal de mercado que en ellos se regula está pensado sólo para aquellos supuestos en los que se ha iniciado un procedimiento de inspección respecto de un obligado tributario y en su seno se observa que existen operaciones vinculadas que hay que valorar a mercado. Pero dichos preceptos no pretenden, a nuestro juicio, regular el procedimiento de determinación del valor normal de mercado cuando las distintas partes implicadas están siendo sometidas simultáneamente a procedimientos de inspección de las operaciones vinculadas.

b) La regulación contenida en los preceptos indicados, que simplifica la existente con anterioridad al limitar la intervención de las demás partes vinculadas a la vía de recurso, pretende garantizar la coherencia y homogeneidad del ajuste, que dicho ajuste se base en los mismos criterios para todas las partes afectadas, y asimismo pretende garantizar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de sus legítimos intereses por esas otras partes vinculadas que no están siendo objeto de inspección. A tal fin, obliga a notificar a las demás partes vinculadas la liquidación practicada, sobre la base de la corrección valorativa, al obligado tributario inspeccionado, para que aquellas puedan personarse en la reclamación o recurso que éste pueda interponer y presentar las



oportunas alegaciones o, en el caso de que el obligado tributario no recurriera, para que puedan interponer ellas mismas recurso o reclamación.

Pues bien, cuando existe una comprobación inspectora simultánea de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas, quedan plenamente garantizados los fines expuestos de la regulación procedimental que se analiza. Por un lado, se asegura desde el inicio la homogeneidad y coherencia del ajuste, al citarse para inspección a las distintas partes vinculadas. Por otro, queda asegurado también que el ajuste se basará en los mismos criterios puesto que se comprueba a la vez a todas las partes implicadas y la Administración no puede ir contra sus propios actos. Finalmente, se salvaguarda adecuadamente el ejercicio del derecho a la defensa de los legítimos intereses de todas las partes vinculadas, toda vez que cada una de ellas va a poder alegar lo que convenga a su derecho respecto de la comprobación del valor, en el seno de su propio procedimiento de inspección, además de poder recurrir la determinación de dicho valor al impugnar la liquidación que a cada una le haya sido practicada.

c) Para conseguir los fines pretendidos por la citada regulación, en concreto el de que las demás partes vinculadas puedan defender sus legítimos intereses en un procedimiento de inspección del que no forman parte pero cuyos resultados pueden afectarles, el artículo 16.9 del TRLIS (RCL 2004, 640 y 801) les reconoce el derecho a personarse en el recurso o reclamación presentado por el único obligado tributario inspeccionado o, en defecto de dicho recurso o reclamación, a impugnar directamente la liquidación practicada a aquél. Ciertamente, para poder ejercitar ese derecho el artículo 21.1 del RIS (RCL 2004, 1795) ha previsto que cuando la corrección valorativa no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en que se lleve a cabo (el del obligado tributario inspeccionado), la propuesta de liquidación que se derive de la misma se documentará en acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria. Y es que si no se documentara en acta distinta, la notificación de la liquidación a las demás partes vinculadas podría vulnerar la obligación de sigilo a que alude el artículo 95 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) , General Tributaria, concerniente al carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.

Pues bien, como ya se dijo anteriormente, cuando se desarrollan procedimientos de inspección simultáneos respecto de las distintas partes vinculadas cada una va a poder defender también sus legítimos intereses, en este caso mediante la impugnación de la liquidación que le sea practicada en el seno de su respectivo procedimiento de inspección. En este caso, la previsión del artículo 21.1 del RIS (RCL 2004, 1795) resultaría superflua porque no existe posibilidad alguna de vulneración del sigilo.

d) La regulación contenida en los preceptos señalados, a diferencia de la anteriormente vigente, no suspende de forma automática la ejecutividad de la liquidación girada -sobre la base de la corrección valorativa- al obligado tributario objeto de inspección, en tanto el valor de mercado no adquiera firmeza. Pues bien, cuando tienen lugar procedimientos de inspección simultáneos sobre las distintas partes vinculadas, se practicará la correspondiente liquidación a cada una de ellas sobre la base del valor normal de mercado determinado, liquidación que tampoco queda como regla general suspendida de forma automática.

e) La regulación analizada sí obliga, sin embargo, a posponer la regularización de las demás partes vinculadas -que no son objeto de inspección- hasta el momento en que el valor de mercado determinado se convierta en firme, cosa que no sucedía con la regulación anterior, en la que podía liquidarse pero quedando suspendida la ejecutividad de la liquidación. El peligro de una posible prescripción del derecho a liquidar a las demás partes vinculadas se solventa al establecerse en el artículo 21.4 del RIS (RCL 2004, 1795) que la regularización de las demás partes vinculadas "se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza".

Ciertamente, el mencionado peligro de prescripción del derecho a liquidar no existe tampoco cuando se inician procedimientos de inspección simultáneos respecto de las distintas partes vinculadas.

f) Por otra parte, la posposición de la regularización tributaria de las demás partes vinculadas al momento en que la liquidación practicada al obligado tributario inspeccionado adquiera firmeza, tiene sentido cuando sólo una de las partes implicadas está siendo sometida a inspección por las operaciones vinculadas.

Por lo demás, dicha posposición, cuya finalidad podría ser evitar un nuevo litigio sobre un asunto previamente recurrido y pendiente de resolución, se solventa sin mayores problemas, cuando se simultanean procedimientos de inspección, mediante la simple tramitación coetánea de los recursos o reclamación o, a partir de la modificación introducida en la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) por la Ley 34/2015 (RCL 2015, 1427) , mediante la simple acumulación de las reclamaciones o recursos por parte de los órganos resolutorios

correspondientes (pues que tras dicha modificación normativa se permite la acumulación potestativa de reclamaciones relativas a distintos tributos).

En conclusión, pues, a juicio de este Tribunal Central las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS (RCL 2004, 640 y 801) y 21 del RIS (RCL 2004, 1795) son de aplicación solo respecto de aquellos supuestos de hecho para los que han sido dictadas, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas. Su aplicación no puede extenderse, por tanto, a aquellas situaciones en las que se han iniciado simultáneamente procedimientos de inspección respecto de las distintas partes vinculadas. Ello no significa, en absoluto, mengua o incumplimiento alguno de las garantías y finalidades pretendidas con las normas procedimentales especiales analizadas, pues tanto unas como otras quedan plenamente salvaguardadas con el mero cumplimiento de las normas que regulan con carácter general los procedimientos de inspección seguidos con las distintas partes implicadas en cuyo seno se realizan las actuaciones de determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas y con las vías de reclamación o recurso que el ordenamiento tributario reconoce a aquéllas.

Finalmente y como otro fundamento normativo de las conclusiones indicadas, cabe recordar lo que señala el Director recurrente en relación al artículo 184.2.b) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RCL 2007, 1658) , por el que se aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, precepto concerniente a los supuestos en que es posible la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección y a cuyo tenor: "2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , General Tributaria, se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad en los siguientes supuestos: b) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios" . Ciertamente, el precepto reconoce expresamente la posibilidad, o incluso la total conveniencia, de que puedan realizarse comprobaciones inspectoras de forma simultánea sobre distintas partes vinculadas. En el mismo sentido, nos encontramos en la normativa hoy vigente con el párrafo segundo del artículo 150.1 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) , tras la modificación operada por la Ley 34/2015 (RCL 2015, 1427) , el cual señala que "Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (RCL 2014, 1581 y RCL 2015, 341) , del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos". Preceptos ambos que quedarían totalmente vacíos de contenido, lo que carece de lógica, de entenderse que la normativa proscriba los procedimientos de inspección simultáneos."

Resulta así claro que tras la entrada en vigor de la Ley 36/2006 y desaparecida la limitación de la "tributación inferior" o del "diferimiento en la tributación" y dado que los obligados tributarios están obligada a valorar a precio de mercado en todo caso las operaciones vinculadas, pudiendo comprobarlo la administración, pierde su sentido la existencia del procedimiento autónomo que se regulaba con anterioridad, y la comprobación del valor de mercado de tales operaciones pasa a configurarse como una actuación más del procedimiento inspector seguido con el obligado tributario, esto es, se va a desarrollar en el seno del propio procedimiento inspector iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria va a ser objeto de comprobación, de manera que las actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario hasta que se dicte la liquidación como consecuencia de la corrección valorativa.

Pero ello no significa que se excluya la posibilidad de que la administración pueda llevar a cabo sus actuaciones de comprobación e investigación iniciando simultáneamente comprobaciones inspectoras respecto de las distintas partes vinculadas implicadas.

En este sentido, las normas especiales del artículo 21 RIS son solo de aplicación a un supuesto concreto: aquellos casos en los que la Administración ha decidido iniciar un procedimiento de inspección únicamente respecto de una de las partes vinculadas.

De ahí que las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del y 21 del RIS son de aplicación solo respecto de aquellos supuestos de hecho para los que han sido previstas, es decir, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas. Su aplicación no puede extenderse, por tanto, a aquellas situaciones en las que se han iniciado simultáneamente procedimientos de inspección respecto de las distintas partes vinculadas.

Debe así de decaer este motivo de oposición.

**Sexto.**

El art. 16 TRLIS, en su redacción vigente en los ejercicios que nos ocupan, determinaba lo siguiente:

1. 1º 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.

2º 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.

2. Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a diez millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de esta Ley. No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- 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.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) 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 de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.
- i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o los fondos propios.
- j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.

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

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por 100, o al 1 por 100 si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

4. 1º 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.

2º 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.

5. La deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

6. La deducción de los gastos derivados de un acuerdo de reparto de costes de bienes o servicios suscrito entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que en su caso sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo.



b) La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad.

c) El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

El acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se fijen.

7. Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado.

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor normal de mercado de las operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso, así como a las operaciones realizadas en el período impositivo anterior, siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el impuesto correspondiente.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas.

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

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

9. Reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas:

1º 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.

2º Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la corrección valorativa, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación o insta la tasación pericial contradictoria, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación o instado la tasación pericial, se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial o interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación o la promoción de la tasación pericial contradictoria interrumpirán el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

3º 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.



4º Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección valorativa que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o establecimientos permanentes de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

5º Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

10. Constituye infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a lo previsto en el apartado 2 de este artículo y en su normativa de desarrollo deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

También constituye infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Esta infracción será grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

1º Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente.

En los supuestos de las personas o entidades a que se refiere el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo a las que no resulte de aplicación la exoneración establecida en dicho párrafo, la sanción a que se refiere este número 1º tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

El 10 por 100 del importe conjunto de las operaciones a que se refiere este número 1º realizadas en el período impositivo.

El 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios.

2º Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, con un mínimo del doble de la sanción que correspondería por aplicación del número 1º anterior. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191 , 192 , 193 o 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número.

La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en este número se reducirá conforme a lo dispuesto en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

3º La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en los números 1º y 2º de este apartado se reducirán conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

4º Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin que se haya producido el incumplimiento que constituye esta infracción y dicha corrección origine falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación, dichas conductas no constituirán comisión de las infracciones de los artículos 191 , 192 , 193 o 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , por la parte de bases que hubiesen dado lugar a corrección valorativa.

5º Las sanciones previstas en este apartado serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , por la desatención de los requerimientos realizados."

Según se desprende del expediente administrativo y sin que haya sido negado por la entidad actora, en virtud de escritura pública otorgada el 15 de julio de 2004 ante el Notario D. Gerardo Muñoz de Dios, se constituyó

VISOL AUDITORES SL, siendo los socios fundadores D. Bernabe y D. Geronimo, ostentando, el primero de ellos un porcentaje en el capital social del 99%. Además, D. Bernabe fue nombrado administrador único por tiempo indefinido.

De acuerdo con ello y con lo previsto en el art. 16. 1 TRLIS, resulta evidente la vinculación entre la sociedad VISOL AUDITORES SL y D. Bernabe, quien ostentaba el cargo de administrador único de la entidad actora, y una participación del 99% en el capital social de la misma y resultaba plenamente aplicable a este supuesto el art. 16. 3.a) y b) del TRLIS, a efectos de la valoración de las operaciones vinculadas.

Se desprende de las actuaciones inspectoras practicadas que los servicios que la sociedad facturaba a sus clientes no tenían diferenciación alguna de los servicios prestados por el socio a la sociedad actora, sin que el socio Bernabe facturase a VISOL AUDITORES SL ninguna cuantía por esos servicios.

La existencia de vinculación entre esas sociedades y el socio y administrador implica que las operaciones realizadas entre ellos se deben valorar por su valor normal de mercado, que es el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, conforme al art. 16.1.1º del mencionado TRLIS.

Eran los servicios personales del socio lo que se pretendía por los clientes y, en definitiva, lo que se contrataba eran los servicios como administrador concursal del socio, sin que la sociedad aportase un valor añadido en relación a esas prestaciones, más allá de las meras labores de auxilio a su labor que podrían tener las personas contratadas por la sociedad, habiéndose deducido por la AEAT el importe de los gastos relativos a sus honorarios del total de los ingresos obtenidos. Y ello a pesar del volumen de facturación y de los numerosos clientes, ya que, en definitiva, los terceros que contrataban con la entidad actora lo hacían porque necesitaban los servicios profesionales personales del socio que, ante tal volumen de facturación debió contratar personal que el auxiliase y cuyos honorarios han sido deducidos de los ingresos de la sociedad.

Es indiscutible, por ello, que lo que valía en las actividades de la sociedad era el servicio prestado por el Sr. Bernabe como administrador concursal, teniendo en cuenta que el art. 27. 1 y 2 de la Ley concursal 22/2003 señala que la administración concursal se integrará por un solo miembro y que únicamente pueden ser designadas para ello las personas físicas o jurídicas inscritas en el Registro Público Concursal que hayan declarado su disposición a ejercer las labores de administrador concursal, con lo que, es evidente el carácter personalísimo de la actividad profesional del socio

Por otro lado, no resulta contradictorio admitir la existencia de gastos deducibles y, al propio tiempo, negar que la sociedad añadiese valor alguno a las prestaciones efectuadas por su socio y administrador único. Puesto que la sociedad era el vehículo a través del cual el socio-administrador prestaba sus servicios, es evidente que los gastos realizados para obtener los ingresos tienen que ser deducidos, pues de lo contrario se imputarían al socio persona física unos rendimientos superiores a los realmente conseguidos.

Y tampoco se opone a la conclusión expuesta el hecho de que la sociedad actora utilizase en determinadas operaciones la colaboración de otros profesionales, pues ello no desvirtúa la realidad de que el trabajo prestado por el actor a la sociedad es el mismo que ésta presta a sus clientes, de modo que el coste de las retribuciones constituye gastos necesarios para la obtención de los ingresos de la sociedad, siendo deducibles para valorar la operación vinculada, como ya se ha indicado.

Aparte de esto, hay que decir que la prestación a través de la sociedad recurrente de los indicados servicios de administrador concursal, de carácter personal, no tiene amparo en el ejercicio de la "economía de opción", conforme a lo declarado por la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 12 de julio de 2012 (recurso de casación nº 2038/2009), que a su vez cita la sentencia de 27 de enero de 2010 (recurso de casación nº 5670/2004).

La economía de opción no avala la utilización de una sociedad cuyo único medio para desarrollar sus actividades es su socio y administrador, pues con ello sólo se pretende evitar la aplicación de los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF frente a los del Impuesto sobre Sociedades, siendo esto lo que ha ocurrido en el presente caso. Hay que recordar, además, que el hecho imponible gravado debe ser el efectivamente realizado, conforme a lo establecido en el art. 16.1 de la Ley General Tributaria, y en este supuesto, como ya se ha señalado, los trabajos fueron llevados a cabo de manera exclusiva por el socio persona física, razones por las que los rendimientos obtenidos estaban sometidos al IRPF y no al Impuesto sobre Sociedades.

Todo ello implica que es perfectamente posible, en virtud de las normas aludidas y dado que se cumplen los requisitos previstos en el art. 16 TRLIS, el atribuir al socio en sede Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los ingresos obtenidos por la sociedad como consecuencia de los trabajos personalísimos desarrollados

por aquel y que fueron facturados por la sociedad a los clientes, sin que, por ello, puedan tener la consideración de rendimientos del capital mobiliario, ya que no se trata de dividendos obtenidos por la sociedad, sino de ingresos que no son atribuibles a ella sino al socio en cuanto que fue el que realmente desarrolló los trabajos facturados a los clientes.

El art. 16.8 TRLIS regula las operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, y ese valor convenido es al que se refiere el art. 16. TRLIS que regula la deducción de los gastos derivados de un acuerdo de reparto de costes de bienes o servicios suscrito entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4. De ahí que no pueda ser de aplicación en este caso en el que no se ha producido tal situación, por lo que es plenamente válido el ajuste secundario efectuado por la administración.

#### **Séptimo.**

La valoración de las operaciones vinculadas se ha efectuado por la administración de acuerdo con el método del valor normal de mercado, precio libre comparable, previsto en el art. 16.4. 1 a) TRLIS, teniendo en cuenta las características del trabajo desarrollado por el socio y su carácter personalísimo, en el que la prestación del servicio la realizaba una persona física, contratada por sus especiales conocimientos, en este caso como administrador concursal. En este supuesto se disponía de un comparable interno que era la valoración de la prestación concertada por la sociedad y los clientes, o terceros, que pagaban los servicios prestados por la persona física, minorando la administración los ingresos con los gastos necesarios para obtenerlos.

Se considera correcto, en consecuencia, el método de valoración utilizado.

#### **Octavo.**

Debemos ahora de examinar lo alegado por la actora sobre el carácter deducible de determinados gastos en restaurantes y supermercados.

Para resolver la cuestión debatida hay que partir de lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, señala en su art. 10.3: "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas". Además, el art. 14.1.e) del mismo texto legal, después de hacer referencia a las liberalidades, señala que serán deducibles todos aquellos gastos que se hallen correlacionados con los ingresos.

Así, se proclama la correlación entre ingresos y gastos, aunque para admitir el carácter deducible de un gasto hay que cumplir el requisito de inscripción contable, exigido en el art. 19.3 del mencionado texto, que establece: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente".

Por último, en lo que aquí importa, el art. 133.1 de dicha Ley, relativo a las obligaciones contables, dispone: "Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen".

Estas normas conducen al Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, que regula las obligaciones de facturación que incumben a los empresarios y profesionales, a cuyo tenor los gastos necesarios para la obtención de los ingresos deben justificarse mediante "factura completa", la cual tiene que estar numerada y debe incluir la fecha de su expedición, nombre y apellidos, razón o denominación social del expedidor y del destinatario, así como la descripción de la operación y su importe.

Aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión de facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, requisito indispensable para poder afirmar que los bienes adquiridos o los servicios prestados se han utilizado en el desarrollo de operaciones sujetas al impuesto.

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de marzo de 2015, dictada en el recurso 650/2013, recuerda que: "el derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial pueda formarse sobre la base de una prueba indiciaria; si bien para que esta prueba pueda desvirtuar dicha presunción debe satisfacer las siguientes exigencias constitucionales: los indicios han de estar plenamente probados -no puede tratarse de meras sospechas- y se debe explicitar el razonamiento en virtud del cual, partiendo de los indicios probados, se ha llegado a la conclusión de que el imputado realizó la conducta infractora; pues, de otro modo, ni la subsunción estaría fundada en Derecho ni habría manera de determinar si el producto deductivo es arbitrario, irracional o absurdo, es decir, si se ha vulnerado el derecho a la presunción de inocencia al estimar que la actividad probatoria puede entenderse de cargo.

En parecidos términos se ha pronunciado el Tribunal Europeo de Derecho Humanos, que también ha sostenido que: " no se opone al contenido del artículo 6.2 del Convenio la utilización de la denominada prueba de indicios ( STEDH de 25 de septiembre de 1992, caso Phan Hoang c. Francia , § 33; de 20 de marzo de 2001, caso Telfner c. Austria , § 5); si bien, cuando se trata de la denominada prueba de indicios la exigencia de razonabilidad del engarce entre lo acreditado y lo que se presume cobra una especial trascendencia, pues en estos casos es imprescindible acreditar no sólo que el hecho base o indicio ha resultado probado sino que el razonamiento es coherente, lógico y racional. Es ésta, como destacábamos en la sentencia antes citada de 6 de noviembre de 2013 (casación 2736/2010 ), la única manera de distinguir la verdadera prueba de indicios de las meras sospechas o conjeturas, debiendo estar asentado el engarce lógico en una "comprensión razonable de la realidad normalmente vivida y apreciada conforme a los criterios colectivos vigentes" ( SsTC 45/1997, de 11 de marzo , F. 5 ; 237/2002, de 9 de diciembre , F. 2 ; 135/2003, de 30 de junio , F. 2, entre otras). "

De ahí que el art. 106.1 LGT establece que "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa" , y por ello el art. 108.2 de la misma Ley determina que: "para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano" .

En todo caso, la valoración de la fuerza probatoria de los documentos privados que se aporten por los interesados debe realizarse al amparo de lo que dispone el art. 1227 del Código Civil, para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

Por último, en relación por la prueba de presunciones, el art. 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establece que a partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Así pues, la prueba indiciaria requiere dos elementos: que los hechos constitutivos del indicio o hecho base estén completamente acreditados y que entre tales hechos y la consecuencia extraída exista una relación lógica, entendida como elemento de racionalidad, de forma que el límite de la prueba de presunciones viene impuesto por el rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad.

De las normas y doctrina expuestas se infiere que para la deducción de un gasto no es suficiente la expedición de factura completa, la contabilización del gasto y la justificación del pago, sino que es preciso, además, que el sujeto pasivo demuestre la adquisición del bien o la prestación del servicio que motiva el pago para acreditar su afectación directa a la actividad empresarial o profesional sujeta al impuesto. En definitiva, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para probar los hechos que atribuyen carácter deducible a un gasto.

Pues bien, la entidad actora solo se refiere, de forma genérica, en la demanda a que serían deducibles como gastos los importes de determinadas facturas relativas a comidas en restaurantes y compras en supermercados con el único argumento de que estarían relacionadas con la obtención de los ingresos, sin que descienda al detalle de relacionar una por una las facturas y se intente justificar dicha vinculación, mientras que en la liquidación impugnada son detalladas todas las facturas que se rechazan como gastos. Con lo que, ante la ausencia de prueba de tal extremo, cuya carga correspondía a la actora, por aplicación de lo previsto en el art. 105 LGT, debe ser rechazada la deducción de dichos gastos, ya que la carga de la prueba de los mismos y de su



vinculación con la actividad, tal como regula ese precepto, corresponde al sujeto pasivo y no a la administración, en contra de lo que se señala en la demanda.

Procede, en definitiva, la desestimación íntegra del recurso contencioso administrativo y la confirmación de la Resolución del TEAR.

## Noveno.

De acuerdo con lo establecido en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la parte recurrente por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 3 del citado artículo, se fija como cifra máxima, teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, la suma de 4.000 euros más el IVA si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

## FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por VISOL AUDITORES SL, representada por el Procurador D. Francisco Abajo Abril, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 28 de febrero de 2018, que desestimó las reclamaciones números NUM000 y NUM001, deducidas contra acuerdo de liquidación, derivado de acta en disconformidad A02 NUM002, relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010 y contra otro acuerdo de liquidación, derivado de acta en disconformidad A02 NUM003, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente hasta el límite señalado en el último fundamento jurídico.

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

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0457-18 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0457-18 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

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.