

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079157

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de julio de 2020

Sala 1.^a

R.G. 6525/2017

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. Obligatoriedad o no de realizar en todo caso el ajuste secundario del art. 16.8 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). Se trata de un supuesto de valoración al socio mayoritario a valor de mercado de la operación vinculada realizada entre una entidad y su administrador único/socio mayoritario, relacionada con servicios prestados por éste en la que su intervención constituía el elemento esencial e imprescindible en la prestación del servicio.

No se vulnera el procedimiento establecido en el art 16.8 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), por la no realización del ajuste secundario, en la regularización practicada al socio a valor de mercado de la operación vinculada realizada entre una entidad y su administrador único/socio mayoritario, relacionada con servicios prestados por éste en la que su intervención constituía el elemento esencial de la prestación del servicio, por cuanto:

-En el momento de la regularización al socio persona física, por la imputación de los rendimientos correspondientes a los servicios prestados, carece de trascendencia dicho ajuste, pues no influiría ni en la cuota del IRPF de los años regularizados, al no tratarse de mayores ingresos ni de menores gastos de la persona física, ni tampoco por lo tanto en la correlativa base de la sanción, en su caso, impuesta.

-Este ajuste deberá tenerse en cuenta -tanto por el interesado como, en su caso, por la Administración- en el año en el que el contribuyente/socio enajene las participaciones de la sociedad o en el momento en que el interesado planteé, por cualquier vía -ya sea por la transmisión de la participación o por otro medio-, recuperar los recursos de la parte de sus rentas del trabajo que han quedado en manos de la sociedad, de modo que ya no vuelva a tributar por ellas, y es entonces cuando se deberá tener en cuenta como mayor valor de las participaciones, lo que provocará, por tanto, en su momento, una menor ganancia patrimonial o una mayor pérdida.

A mayor abundamiento, puesto que la regularización efectuada a la sociedad ha sido firmada en conformidad y no ha sido recurrida, este ajuste secundario es igualmente bilateral. Este ajuste se deriva de calificar de acuerdo a su verdadera naturaleza, los trasvases patrimoniales que se producen como consecuencia de haber convenido un valor distinto al de mercado. Afecta, en consecuencia, a ambas partes vinculadas. Lo que para el socio fuera un mayor valor de la participación, para la sociedad sería una aportación de fondos. Reclamar la práctica de un ajuste unilateral, cuando dicho ajuste es bilateral ya que nace con un sentido de dar neutralidad impositiva, es totalmente contrario a los principios tributarios inspiradores de nuestro derecho tributario. En conclusión, practicar cualquiera de estos dos ajustes de forma unilateral determinarían una «desimposición» y con ello un perjuicio a la Administración tributaria, igual de contraria a la ley que una doble imposición. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 108, 110, 112, 116, 179, 183, 191, 209, 230 y 235.

RD 520/2005 (RGRVA), arts. 52 y 55.

Ley 40/2015 (Régimen jurídico del sector público), art. 23.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 170.

Ley 39/2015 (LPAC), arts. 42 y 44.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 59.

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

RD 1514/2007 (PGC), NRV 22^a.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 38.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 32.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 24.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 21 de julio de 2020

PROCEDIMIENTO: 00-06518-2017; 00-06519-2017; 00-06520-2017; 00-06525-2017

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **Axy** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra los acuerdos de liquidación con números de referencia **A23-...16** y **A23-...25** y los acuerdos sancionadores con números de referencia **A23-...02** y **A23-...31**, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, por el concepto tributario Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011 y 2012.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-06525-2017	30/11/2017	07/12/2017
00-06518-2017	30/11/2017	07/12/2017
00-06519-2017	30/11/2017	07/12/2017
00-06520-2017	30/11/2017	07/12/2017

Segundo.

El inicio de las actuaciones de comprobación e investigación se realizó mediante comunicación notificada el día 12/06/2016.

Como consecuencia de las actuaciones de referencia, se incoaron dos actas al obligado tributario por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, período 2011-2012, en la medida en que en el curso de las actuaciones tuvo lugar un procedimiento de comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas, no siendo la corrección valorativa resultante del mismo el objeto único de la regularización.

Los motivos por los que se practica la regularización son, por una parte, la valoración de mercado de las operaciones vinculadas existentes entre el reclamante y **X S.L.**, y, por otra parte, las ganancias patrimoniales por los intereses legales satisfechos por la entidad **Z**, los rendimientos del capital mobiliario imputados por la recuperación de las cantidades prestadas a la sociedad **X** y la minoración de los gastos para determinar los rendimientos netos de actividades económicas por falta de justificación.

Por tanto, se extienden dos actas por el mismo concepto y períodos, incoadas el mismo día: una primera Acta, **A02 nº ...16**, limitada a la propuesta de liquidación derivada de la corrección valorativa practicada en la operación vinculada con **X, SL** y una segunda acta, **A02 nº ...25**, donde se documentan los demás elementos resultantes de la regularización tributaria.

Tercero.

Como consecuencia del escrito de alegaciones de 14/08/2017 posterior a la firma de las actas, el contribuyente prestó la conformidad parcial a la liquidación contenida en el **Acta ...25**. Concretamente, manifestó su conformidad con la propuesta de regularización en lo relativo a la minoración de los gastos para determinar los rendimientos netos de actividades económicas por falta de justificación. Mantiene su disconformidad en relación con los rendimientos del capital mobiliario imputados por la recuperación de las cantidades prestadas a la sociedad **X**. En lo relativo a las ganancias patrimoniales por los intereses legales satisfechos por la entidad **Z**, muestra su conformidad con la cuantía del ajuste pero muestra su disconformidad con la forma en la que se propone integrar en la base imponible.

Como consecuencia de ello se dictaron dos acuerdos de liquidación derivados del acta **...25**:

Un acuerdo de conformidad, en el que el contribuyente prestaba su conformidad con los hechos referidos. Por tanto, la liquidación comprende solo la parte que se refiere a esos hechos.

Otro acuerdo total en el que se incluyen todos los hechos contemplados en el acta **A02 ...25** y en la liquidación se descuenta la parte ya liquidada en el acuerdo anterior.

En fecha 03/11/2017 fueron notificados los respectivos acuerdos de liquidación en los que resultaron las siguientes deudas tributarias:

595.359,53 euros, de los cuales 485.073,74 se corresponden con la cuota, y 110.285,79 con los intereses de demora (**A23 ...16**) y 32.949,33 euros, de los que 27.774,44 corresponden a cuota y 5.174,89 a intereses de demora (**A23 ...25**).

Asimismo, en fecha 03/11/2017 fueron notificados los respectivos acuerdos sancionadores con las siguientes sanciones a ingresar: 42.641,15 euros (**A23 ...02**) y 43.666,12 euros (**A23 ...31**).

Cuarto.

En fecha 30-11-2017 fueron interpuestas sendas reclamaciones económico-administrativas contra los acuerdos de liquidación dictados, alegando, en síntesis, lo siguiente:

Solicita la acumulación de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por **X, S.L., K, S.L., Q ASESORES, S.L., R GESTIÓN, S.L.** y **D. Bjp**.

Nulidad de pleno derecho de la liquidación, debida a que en el expediente administrativo no se ha incorporado toda la documentación que incluye las pruebas en las que se ha basado la inspección para dictar la liquidación.

Expediente incompleto por no haberse incorporado la documentación referente a las entidades vinculadas (**Q ASESORES SL, K SL Y X SL**).

Causa de abstención de la actuario.

Falta de justificación de la carga en plan de inspección.

La notificación por comparecencia en el BOE no puede surtir efectos porque los intentos de notificación previos son inválidos. Prescripción de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2011.

Se opone a la valoración de operaciones vinculadas efectuada por la inspección. Ni **X, SL**, ni **K, SL** prestan servicios jurídicos a **Q ASESORES SL**, solo prestan servicios de gestión comercial a **Q ASESORES, SL**. La intervención de don **Axy** o de don **Bjp** como letrados en los procedimientos expropiatorios no solo no fue mayor a la del resto de letrados colaboradores de **Q ASESORES, SL**, sino que puede calificarse de residual en el caso de don **Axy** e inexistente en el caso de **Bjp**. Alega que durante los años inspeccionados **Q ASESORES, SL** contrató servicios de profesionales externos. Considera que la Inspección ha incurrido en una defectuosa motivación en cuanto al análisis de la comparabilidad que hace con relación a las supuestas operaciones vinculadas, así como en un defecto en la realización del análisis de comparabilidad y en el análisis de la prueba. La inspección no ha utilizado el método del precio libre comparable, sino que se ha limitado a transparentar resultados, pero sin guardar la identidad que el comparable interno debería tener.

Por otra parte, alega incorrecta aplicación del principio contable del devengo. **Q ASESORES, S.L.** no registró adecuadamente en su contabilidad de 2011 y 2012 los ingresos trasladados por la Inspección a las otras dos entidades, al no aplicar debidamente el obligatorio principio legal de devengo, y ello porque muchos de los ingresos declarados por **Q ASESORES, S.L.** en los ejercicios 2011 y 2012 corresponden a servicios prestados, devengados y finalizados (al alcanzarse el éxito pretendido) en el ejercicio 2010 y anteriores. Analiza en particular al correcto devengo contable y fiscal de los ingresos derivados de los servicios prestados por **Q Asesores** a la **Fundación T.**

Nulidad de la liquidación por inexistencia de ajuste secundario.

Aplicación de la reducción 40% por obtención de rendimiento irregular en sede de la persona física.

Las cantidades recibidas de **X SL** en el año 2012 se corresponden con la devolución de cantidades prestadas en ejercicios anteriores.

Nulidad del acuerdo sancionador por haberse iniciado el expediente sancionador antes de que exista el presupuesto de hecho que ha originado el tipo infractor.

Nulidad del acuerdo sancionador. No concurrencia del elemento objetivo ni subjetivo, ausencia de culpabilidad, interpretación razonable de la norma y falta de motivación de la culpabilidad del obligado tributario. Incorrecto cálculo de la base de la sanción

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

El reclamante solicita la acumulación de las reclamaciones económico-administrativas con las interpuestas por **X, S.L.**, **K, S.L.**, **Q ASESORES, S.L.** **R GESTIÓN, S.L.** y **D. Bjp** a los efectos de su tramitación y resolución en un único expediente, considerando que las cuestiones que han motivado la regularización por parte de la Dependencia Regional de Inspección en cada uno de los obligados tributarios y conceptos impositivos son sustancialmente los mismos. Considera que la cuantía de la citada reclamación de 1.808.755,34 euros, dado por el ajuste realizado por la Dependencia Regional de Inspección respecto de **K, S.L.** en el acuerdo de liquidación **A23-...63**, en el que la Inspección considera no deducible la pérdida contabilizada por el contribuyente por el deterioro del valor del inmueble sito en la calle ...

El artículo 230 de la LGT regula los supuestos de acumulación de reclamaciones económico-administrativas disponiendo lo siguiente:

"1. Los recursos y las reclamaciones económico-administrativas se acumularán a efectos de su tramitación y resolución en los siguientes casos:

a) Las interpuestas por un mismo interesado relativas al mismo tributo, que deriven de un mismo procedimiento.

- b) Las interpuestas por varios interesados relativas al mismo tributo siempre que deriven de un mismo expediente, planteen idénticas cuestiones y deban ser resueltas por el mismo órgano económico-administrativo.
- e) Las que se hayan interpuesto por varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares.
- d) La interpuesta contra una sanción si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que derive."

El supuesto a analizar sería, pues, el contemplado en el apartado b). El reclamante solicita la acumulación de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por **X, S.L., K, S.L., Q ASESORES, S.L. y R GESTIÓN, S.L.** a los efectos de su tramitación y resolución en un único expediente, considerando que las cuestiones que han motivado la regularización por parte de la Dependencia Regional de Inspección en cada uno de los obligados tributarios y conceptos impositivos son sustancialmente los mismos. Considera que la cuantía de las citadas reclamaciones es de 1.808.755,34 euros, lo que determinaría la competencia de este Tribunal para su resolución, importe dado por el ajuste realizado por la Dependencia Regional de Inspección respecto de **K, S.L.** en el acuerdo de liquidación **A23-...63**, en el que la Inspección considera no deducible la pérdida contabilizada por el contribuyente por el deterioro del valor del inmueble sito en la calle ...

Pues bien, el hecho de que en el cálculo de una de las liquidaciones de **K, S.L.** el importe de la deuda tributaria resultante proceda, entre otros, de la no admisión de una pérdida por deterioro de 575.628,27 euros en el ejercicio 2011 y 1.233.127,07 en el ejercicio 2012 en modo alguno determina la cuantía de la reclamación interpuesta contra el acto dictado por aquella entidad y menos aun las interpuestas por el ahora reclamante.

En el caso de las entidades **K, S.L., Q ASESORES, S.L. y R GESTIÓN, S.L.**, el importe de las liquidaciones y sanciones dictadas no excede en ninguno de los ejercicios de 150.000,00 euros, por lo que tampoco la cuantía de las reclamaciones, lo que supone que la competencia para su resolución recae, en única instancia, en el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid. Por este motivo, este Tribunal determinó en fecha 12 de noviembre de 2019 que los expedientes se remitieran al Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid para conocer las reclamaciones económico-administrativas en única instancia. Ello determina que, no estando ante reclamaciones económico-administrativas que deban ser resueltas por el mismo órgano económico-administrativo, el apartado b) no resulta aplicable al presente caso.

En consecuencia, se han resuelto de forma acumulada únicamente las reclamaciones interpuestas por el mismo obligado tributario.

Cuarto.

Alega el reclamante nulidad de pleno derecho de la liquidación debida a que en el expediente administrativo no se ha incorporado toda la documentación que incluye las pruebas en las que se ha basado la inspección para dictar la liquidación. Se refiere el reclamante a que no constan incorporados los requerimientos de información emitidos en el curso de la inspección por los propios actuarios.

Alega que ha detectado concretamente la eliminación o no incorporación al expediente de, al menos, un requerimiento de información remitido por la Administración Tributaria a los clientes de **Q ASESORES, S.L.** que pretendían acreditar el fundamento de la liquidación, esto es, que los servicios jurídicos que el cliente recibió de **Q ASESORES, S.L.** fueron realizados por **X, S.L. y K, S.L.** y para dichas entidades por don **Bjp** y don **Axy** de forma personal y directa. Se refiere la entidad al requerimiento emitido por la AEAT a **Corporación N SL.**

La Oficina Técnica responde en este punto a las alegaciones de la entidad de la siguiente forma, tal y como se recoge en el acuerdo de liquidación:

"En cuanto a **Corporación N** la Inspección consideró que la contestación no era relevante en la regularización. Por tanto, todos los datos utilizados en la regularización están en el expediente electrónico. No obstante, si el contribuyente considera que alguno de los documentos aportados (recordamos que el contribuyente ha aportado más de 22.000 documentos), además de los utilizados en la regularización, debe estar en el expediente ha tenido, tanto en la alegaciones previas al acta como en las alegaciones ante la Oficina Técnica, la posibilidad de presentar esos documentos y no lo ha hecho."

Alega asimismo expediente incompleto por no haberse incorporado la documentación referente a las entidades vinculadas (**Q ASESORES SL, K SL Y X SL**).

En fecha 29/08/2019 se acordó (acuerdo notificado a la AEAT en fecha 14/10/2019 y al reclamante en fecha 15/10/2019) por el Abogado del Estado-Secretario de este Tribunal:

"Ampliar el expediente con los siguientes antecedentes indicados por el reclamante en su escrito de 27/06/2019:

1- Incorporación de los expedientes correspondientes a **Q Asesores SL, X SL y K SL**, dado que las cuestiones que han determinado la incoación de las actas de disconformidad al reclamante tienen su origen en las liquidaciones practicadas a las citadas entidades, y el expediente de D. **Axy (Bjp en el de Axy)** cuya regularización tiene el mismo origen que la del reclamante.

2- Requerimientos de información y contestaciones formuladas por los terceros requeridos, que han sido excluidos del expediente."

Completado por la AEAT el expediente, observamos en el expediente complementario la incorporación de los expedientes correspondientes a **Q Asesores SL, X SL y K SL**, pero no los requerimientos solicitados.

Puesto de manifiesto nuevamente el expediente, el reclamante presenta alegaciones en las que se reiteran sus pretensiones y vuelve a pedir nulidad de los actos impugnados por expediente incompleto.

La obligación por parte de la Administración autora del acto de remitir el expediente completo relativo al acto impugnado a los Tribunales Económico-Administrativos se encuentra regulada en el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que prevé:

"El escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, en su caso electrónico, correspondiente al acto, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente. En el supuesto previsto en el artículo 229.6 de esta Ley, el escrito de interposición se remitirá al Tribunal Económico-Administrativo a quien corresponda la tramitación de la reclamación.

(...)

Si el órgano administrativo no hubiese remitido al tribunal el escrito de interposición de la reclamación, bastará que el reclamante presente ante el tribunal la copia sellada de dicho escrito para que la reclamación se pueda tramitar y resolver".

El desarrollo del precepto anterior se encuentra en el artículo 52 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, el cual dispone:

"Artículo 52. Envío del expediente administrativo objeto de la reclamación.

1. Cuando se hubiera interpuesto un recurso de reposición previo que todavía no hubiera sido resuelto ni pudiera considerarse desestimado por silencio administrativo al interponer la reclamación económico-administrativa, el órgano que dictó el acto impugnado indicará este hecho al enviar al tribunal el escrito de interposición del recurso y de la reclamación y se actuará conforme a lo dispuesto en el artículo 21 para determinar la procedencia de la inadmisión de la reclamación.

El plazo del mes al que se refiere el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se contará desde que la reclamación tuvo entrada en los registros del órgano administrativo que haya dictado el acto objeto de aquella.

2. En el caso de que el órgano administrativo que haya dictado el acto observase la existencia de extemporaneidad en la reclamación económico-administrativa, se abstendrá de realizar actuación alguna y dará traslado inmediato del escrito de presentación y del expediente al tribunal competente.

3. Cuando el órgano administrativo haya anulado total o parcialmente el acto impugnado en virtud de lo dispuesto en el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, deberá enviar la siguiente documentación al tribunal:

(...)

5. Cuando se acredite ante el tribunal la interposición de una reclamación sin que se haya recibido el expediente dentro del plazo establecido en el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el tribunal reclamará su envío, sin perjuicio de poder continuar con la tramitación correspondiente con los antecedentes conocidos por el tribunal y, en su caso, con los que el interesado aporte o haya aportado".

Por su parte, la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en su artículo segundo se refiere a la remisión del expediente, indicando:

"3.1 La remisión del expediente administrativo, junto con el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa y la documentación aportada por el interesado, se efectuará, en todo caso, por el órgano que dictó el acto impugnado y en el plazo de un mes a contar desde la fecha en la que el escrito de interposición conste recibido en el registro oficial correspondiente a su sede.

(...)

3.3 Si el Tribunal no ha recibido el expediente dentro del plazo previsto en el apartado segundo.3.1., reclamará su envío, a través de la Oficina de Relación con los Tribunales de su ámbito territorial, al órgano que dictó el acto impugnado, quien deberá proceder al envío o a justificar las razones por las que no se efectúa la remisión solicitada en el plazo de 15 días"

Por otra parte, el artículo 55.1 del Reglamento aprobado por RD 520/2005 también prevé, dentro de la fase de tramitación del expediente, la posibilidad solicitar que se complete el citado expediente:

"1. El tribunal podrá solicitar que se complete el expediente, de oficio o a petición de cualquier interesado".

Es criterio de este Tribunal que la falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización no constituye un mero defecto formal, sino una falta de justificación de la realización del hecho imponible o de su dimensión económica, extremos cuya prueba recae sobre la Administración, lo que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción (RG 4562-2014, de 15/07/2016).

En el presente caso, el documento que la inspección no ha incorporado al expediente ha sido un requerimiento a **Corporación N**, cuya contestación la Inspección consideró que no era relevante en la regularización. Se trata de analizar el papel que el documento alegado desempeña en la fundamentación de la regularización efectuada.

La regularización efectuada se debe a la valoración de operaciones entre partes vinculadas y a la no admisión de determinados gastos. Concretamente en lo que se refiere a las operaciones vinculadas y como veremos más adelante, las relaciones jurídicas y económicas entre las entidades intervinientes que ha determinado la valoración efectuada han sido analizadas en base a la documentación incorporada al expediente.

Adelantándonos a lo que veremos en fundamentos jurídicos siguientes, la cuantiosa documentación incorporada al expediente ha permitido poner de manifiesto por parte de la inspección el uso de sociedades interpuestas por don **Axy** y don **Bjp** para facturar los servicios prestados a terceros, en su mayor parte en expedientes expropiatorios respecto de los que se ha recopilado más que suficiente documentación que figura en el expediente y que permite contrastar las conclusiones de la inspección.

No encontramos, pues, que exista falta de prueba de los actos dictados, ni de la documentación en base a la cual enjuiciar dicha regularización, que nos lleve a la anulación de las liquidaciones acordadas. La falta del requerimiento de información alegado no supone un defecto sustantivo sino, en todo caso, un defecto formal que en el presente caso no determina indefensión para el reclamante que pudiera provocar la anulación de los acuerdos impugnados.

Quinto.

Alega el reclamante que existe causa de abstención de la actuaria, basada en la enemistad, con varias querellas interpuestas entre don **Chv** (Administrador único de **W S.L.**) y don **Axy**, don **Bjp**, **Q ASESORES, SL, X, SL** y **K, SL**, junto con la existencia de la relación familiar existente entre la Sra. Inspectora y don **Chv** (una hermana de la Sra. **DI** está casada con un tío de don **Chv**). A juicio del reclamante, dicha relación es lo suficientemente significativa como para haberse determinado la abstención o cualquier exclusión por parte de la actuaria en el procedimiento de comprobación.

El artículo 23 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, regula la abstención en los siguientes términos:

"1. Las autoridades y el personal al servicio de las Administraciones en quienes se den algunas de las circunstancias señaladas en el apartado siguiente se abstendrán de intervenir en el procedimiento y lo comunicarán a su superior inmediato, quien resolverá lo procedente.

2. Son motivos de abstención los siguientes:

a) Tener interés personal en el asunto de que se trate o en otro en cuya resolución pudiera influir la de aquél; ser administrador de sociedad o entidad interesada, o tener cuestión litigiosa pendiente con algún interesado.

b) Tener un vínculo matrimonial o situación de hecho asimilable y el parentesco de consanguinidad dentro del cuarto grado o de afinidad dentro del segundo, con cualquiera de los interesados, con los administradores de entidades o sociedades interesadas y también con los asesores, representantes legales o mandatarios que intervengan en el procedimiento, así como compartir despacho profesional o estar asociado con éstos para el asesoramiento, la representación o el mandato.

c) Tener amistad íntima o enemistad manifiesta con alguna de las personas mencionadas en el apartado anterior.

d) Haber intervenido como perito o como testigo en el procedimiento de que se trate.

e) Tener relación de servicio con persona natural o jurídica interesada directamente en el asunto, o haberle prestado en los dos últimos años servicios profesionales de cualquier tipo y en cualquier circunstancia o lugar."

En cuanto a qué se entiende por "enemistad manifiesta" como motivo de recusación, de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de octubre de 2.000, recurso 31/1993, Fundamento de Derecho Primero:

"la enemistad manifiesta a que se refieren los arts. 219.8 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y 189.10 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, requiere, para poder entenderse como causa de su recusación, que la enemistad se acredite suficientemente o, al menos, que pueda inferirse razonablemente de las circunstancias que concurren que de aquélla pudiera derivar algún óbice para la debida imparcialidad del Magistrado, bajo el entendimiento de que enemistad es aversión, malquerencia, odio, rencor, hostilidad, oposición, mala voluntad o rivalidad, ...".

Este motivo de recusación ha sido objeto de examen por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en su sentencia 532/2007, de 30 de mayo de 2007, Sala de lo Contencioso-Administrativo (Rec. n.º 1861/2005), en la que señala que:

"...De otro lado, no huelga decir que en orden al presupuesto de la invocada imparcialidad, se han de distinguir dos géneros de causas o motivos que pueden afectarla, bien desde un punto de vista subjetivo, a saber,

todas aquellas que se deriven de determinadas relaciones de la autoridad con las partes del procedimiento, o bien objetivamente es decir, aquellas que evidencian su relación con el objeto del expediente; habiendo de afirmarse, por fin, y como corolario de lo expuesto, que para que una autoridad o funcionario pueda ser apartado del conocimiento de un asunto concreto es siempre preciso que existan sospechas objetivamente justificadas, es decir, exteriorizadas y apoyadas en datos objetivos, que permitan fundadamente afirmar que la autoridad u órgano no es ajeno a la causa o que permitan temer por cualquier relación con el caso concreto que no utilizará como criterio de juicio el previsto por la Ley, sino otras consideraciones ajenas al ordenamiento jurídico» (STC de 27 de septiembre de 1999).

Conviene en primer lugar señalar que, la concurrencia en un funcionario de una causa de abstención no implica <<necesariamente la invalidez de los actos en que haya intervenido» (art. 28.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre); ahora bien, esto no quiere decir que la presencia de un motivo de abstención sea una causa de anulación de aplicación excepcional; la Administración tiene que obrar siempre de manera que sus actuaciones, tanto por la forma como por el fondo, puedan provocar confianza en el administrado, y la existencia de una situación que pueda suscitar recelos sobre la parcialidad del funcionario determina o no la anulación del acto en función de las circunstancias del caso..."

Así las cosas, aporta Autos de los Juzgados de Instrucción n.º ... y n.º ... de Madrid y n.º ... de Murcia y de la Sección n.º ... del Tribunal Provincial de Madrid, en relación con querellas por apropiación indebida entre don **Chv** (administrador de **W S.L.**, entidad que figura en el expediente entre los clientes del ejercicio 2011) y don **Axy**, don **Bjp**, **Q ASESORES, SL, X, SL y K, SL**.

Pues bien, la interposición de las querellas alegadas, entre el administrador de **W S.L.** y los obligados tributarios, no constituye en modo alguno un elemento de juicio que nos haga dudar de la imparcialidad de la actuaria.

El motivo de recusación planteado exige apreciar la existencia de una enemistad y además, manifiesta, por parte de la actuaria, que le impida llevar a cabo actuaciones inspectoras respecto al obligado tributario, de lo que la documentación aportada no constituye prueba, ni tan siquiera indicio, que pudiera plantearnos la necesidad de abstención por parte de la actuaria. En definitiva, esta causa de recusación debe desestimarse.

Sexto.

Alega el reclamante falta de justificación de la carga en plan de inspección. La Orden de Carga en Plan de Inspección data de 8 de febrero de 2016. Sin embargo, no es hasta el 22 de febrero de 2016 cuando se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2016 mediante resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración tributaria, -publicada en el BOE el 23 de febrero de 2016, por lo que la orden de carga no puede considerarse título habilitante para el válido inicio de las actuaciones inspectoras.

Efectivamente, vemos que, como alega el reclamante, la orden de carga en plan de inspección está fechada el 8 de febrero de 2016 y las directrices del Plan de 2016 fueron publicadas en el BOE de 23/02/2016.

Regula el artículo 170.5 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, los Planes de Inspección, señalando en su apartado 5 que:

"El plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate."

La fórmula elegida por la Administración Tributaria, entre otras posibles, para dirigir y coordinar aquellas actuaciones de comprobación e investigación tributaria son los Planes de Inspección, que tienen por objeto delimitar las actuaciones a realizar durante un determinado período de tiempo y seleccionar los obligados tributarios objeto de las mismas.

El artículo 116 de la LGT regula el plan de control tributario en los siguientes términos:

"La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen."

En virtud de lo establecido en estos preceptos, fue publicada en el BOE de 23/02/2016 la Resolución de 22 de febrero de 2016, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2016, que contienen una referencia a las líneas de actuación de prevención y control del fraude más relevantes.

No se publica el Plan, puesto que como hemos visto es reservado, sino los criterios generales del mismo, por lo que una carga en plan ordenada con anterioridad a dicha publicación no supone que dicha carga no quede enmarcada en el ámbito del Plan de 2016.

La publicación en el BOE de los criterios generales del plan de inspección no determina el inicio de la vigencia del plan, por lo que el que se produzca dicha publicación con posterioridad a la carga en plan del contribuyente no tiene ninguna trascendencia a los efectos alegados ni invalida en modo alguno dicha carga, que se efectuó en el marco del Plan de 2016.

Debemos, pues, desestimar las pretensiones del reclamante en este punto.

Esta misma pretensión fue planteada ante la Audiencia Nacional en el recurso interpuesto por las entidades vinculadas al reclamante contra nuestra Resolución de fecha 01/12/2016 (RG 3002/13, 3054/13 y 3055/13), respecto a los ejercicios 2007 y 2008, Resolución que ha sido recientemente confirmada por la Audiencia Nacional mediante Sentencia de fecha .../02/2020 (rec. ../2017) en los siguientes términos en lo que se refiere a la cuestión ahora analizada:

"En primer lugar, se alega la irregularidad en la carga del Plan, como consecuencia del incumplimiento del Plan anual del control tributario, dado que las directrices del Plan fueron aprobadas el 24.2.2012, por lo que se ha incumplido el art.170 del RAGIT aprobado por RD 1065/2007, de modo que la carga en el Plan ha tenido lugar antes de la aprobación de dichas directrices.

Este motivo ha de ser desestimado. Pese al precedente de esta Sala de fecha 5 de mayo de 2016, recurso 122/2014 y de 14.7.2016, lo cierto es que esta irregularidad no constituye motivo de invalidez por el hecho de que las actuaciones inspectoras hayan comenzado al ejercicio siguiente del de la carga en el Plan de Inspección, el 2 de febrero de 2012, o antes de la aprobación de dichas Directrices, y ello sobre la base de lo dispuesto en el art.170 del RD 1065/2007. Ello lo ha proclamado el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 27.11.2017, recurso 2998/2016, que considera que el plazo contemplado en dicho precepto no es esencial, y se trata de una norma de organización interna de la Agencia Tributaria; doctrina acogida por esta Sala en la reciente sentencia de fecha 21.5.2018, recurso 75/2016."

Como vemos, se refiere la Audiencia Nacional a la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21.5.2018, recurso 75/2016, en la que se reconocía como plazo no esencial el contemplado en el art.170 del Reglamento aprobado por RD 1065/2007:

"2.- Lo anterior permite diferenciar dos actuaciones distintas:

(a) La selección del contribuyente que es incluido en un determinado Plan anual, lo que se decide mediante la Orden de carga en el Plan; y es esta selección del contribuyente, a través de la emisión de la Orden de carga, la que efectivamente habrá de efectuarse dentro del año natural a que corresponde el Plan Anual. Y

(b) La iniciación del procedimiento de inspección: siendo los tiempos que han de regir para esta decisión los generales establecidos para el ejercicio de la potestad de la Administración de determinación de la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación (artículos 66 y siguientes de la LGT).

(...)

6.- La conclusión principal ha de ser, pues, que el plazo del artículo 170.5 del Rto. Gral. Gestión e Inspección de 2007 de inicio de las actuaciones está dirigido, como aduce el Abogado del Estado, a ordenar la actividad propia de la propia Administración y es, por tanto, una norma interna de carácter organizativo"

Esta cuestión se había suscitado con motivo del supuesto en el que las actuaciones habían comenzado en el ejercicio siguiente al del Plan y respectiva orden de carga. El Alto Tribunal atribuye al Plan de Inspección el carácter de norma de organización interna de la Agencia, por lo que la irregularidad analizada no constituye motivo de invalidez de las actuaciones inspectoras.

Este criterio ha sido reiterado en otra Sentencia del **Tribunal Supremo (recurso de casación 3326/2017)**, aun más reciente (**02/07/2020**), que, después de referirse a la anterior, señala:

"Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la pregunta que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, que reiteramos:

"[...] Primera. Esclarecer si el incumplimiento del plazo previsto en el artículo 170.5 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, para iniciar las actuaciones inspectoras con los obligados tributarios seleccionados, conforme a la planificación, produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente con dichos obligados tributarios, o no las produce por tratarse de una mera norma interna de carácter organizativo.

(...)"

La respuesta, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el incumplimiento del plazo previsto en el artículo 170.5 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, para iniciar las actuaciones inspectoras con los obligados tributarios seleccionados, conforme a la planificación, no produce consecuencias jurídicas en las actuaciones inspectoras iniciadas posteriormente con dichos obligados tributarios, dado que está dirigido a ordenar la actividad propia de la Administración, siendo, por tanto, una norma interna de carácter organizativo.

En todo caso, al no tratarse de un plazo esencial, su incumplimiento sólo determinaría una irregularidad no invalidante."

Así pues, en lo que a nuestro caso se refiere, el Plan de inspección constituye una norma interna de carácter organizativo y cuyo ámbito temporal corresponde al año natural, de modo que la orden de carga del presente supuesto, efectuada en el ejercicio 2016, no incumple el precepto alegado.

Séptimo.

Alega el reclamante que la notificación por comparecencia en el BOE no puede surtir efectos porque los intentos de notificación previos son inválidos, lo que determina la prescripción de la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2011. Alega que en los intentos de notificación no se han respetado las franjas horarias ni el margen de diferencia de tres horas, en el sentido de que si el primer intento de notificación se ha realizado antes de las quince horas, el segundo intento deberá realizarse después de las quince horas y viceversa, dejando en todo caso al menos un margen de diferencia de tres horas entre ambos intentos de notificación.

El artículo 110 de la LGT regula el lugar de práctica de las notificaciones en los siguientes términos:

"1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.

2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin."

El artículo 112 regula la notificación por comparecencia:

"1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el "Boletín Oficial del Estado".

La publicación en el "Boletín Oficial del Estado" se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana. Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

2. En la publicación constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.

En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el "Boletín Oficial del Estado". Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección."

El artículo 42 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, regula la práctica de las notificaciones en papel:

"1. Todas las notificaciones que se practiquen en papel deberán ser puestas a disposición del interesado en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante para que pueda acceder al contenido de las mismas de forma voluntaria.

2. Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona mayor de catorce años que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Si nadie se hiciera cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes. En caso de que el primer intento de notificación se haya realizado antes de las quince horas, el segundo intento deberá realizarse después de las quince horas y viceversa, dejando en todo caso al menos un margen de diferencia de tres horas entre ambos intentos de notificación. Si el segundo intento también resultara infructuoso, se procederá en la forma prevista en el artículo 44."

Artículo 44 que se refiere igualmente a las notificaciones mediante BOE.

Del examen del expediente vemos que, tal y como alega el reclamante, en los intentos de notificación en el domicilio fiscal no se respetó el margen de tres horas de diferencia entre ellos y ambos se produjeron antes de las 15:00 horas. Constan en el expediente los siguientes intentos de notificación en el domicilio fiscal del obligado tributario:

El 17/05/2016 a las 13:00 horas en el domicilio fiscal declarado por el obligado tributario, C/ **xxx...** de ... donde una señora que manifiesta ser la hermana del obligado tributario manifestó que **Axy** estaba ausente y que se le podía localizar en la siguiente dirección: c/ **yyy...**

El 19/05/2016 a las 9:30 horas, el agente tributario se personó en la dirección C/ **yyy...** (dirección facilitada por la hermana del obligado tributario) y allí atendió a la Inspección el hermano de D. **Axy**, quien manifestó que estaba ausente y que no facilitaba ningún teléfono de contacto.

El 19/05/2016, a las 10:30 horas, en el domicilio fiscal declarado por el obligado tributario, C/ **xxx...** de ..., donde una señora que manifiesta ser la madre del obligado tributario afirma que D. **Axy** está ausente y que no está autorizada a recoger ninguna notificación.

El 20/05/2016 se efectuó un intento de notificación en el domicilio de gestión administrativa que constaba en la Base de Datos de la Agencia Tributaria: C/ **zzz...** (en la información de la base de datos no consta ni piso ni puerta), el portero de la finca manifestó no conocer al obligado tributario.

En consecuencia, se procedió a publicar la notificación en el BOE.

Así las cosas, debemos precisar que la entrada en vigor de la Ley 39/2015 se produjo el 02/10/2016, fecha posterior a los hechos analizados. La norma a aplicar es la Ley 30/1992, que en su artículo 59 regula la práctica de la notificación en los siguientes términos:

"1. Las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado.

La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente.

2. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar que éste haya señalado a tal efecto en la solicitud. Cuando ello no fuera posible, en cualquier lugar adecuado a tal fin, y por cualquier medio conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo.

Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Si nadie pudiera hacerse cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes."

De los hechos puestos de manifiesto vemos que este precepto sí se cumple, puesto que el segundo intento de notificación se produjo en una hora distinta y dentro de los tres días siguientes.

Ello nos llevaría sin más a desestimar las pretensiones del reclamante, pero resulta conveniente detenernos algo más en la cuestión alegada, dadas las circunstancias que se ponen de manifiesto en el presente caso.

Hemos dicho en numerosas ocasiones que la notificación mediante edictos en el BOE es excepcional, puesto que de lo que se trata es de poner en conocimiento del obligado tributario el objeto de la notificación. Es por ello que la norma exige que los intentos previos cumplan una serie de requisitos, requisitos que con la nueva norma de procedimiento administrativo son aún más exigentes, con el fin de salvaguardar las garantías del administrado, en este caso referentes a la posible reacción que pudiera llevar a cabo frente al acto notificado.

Pero en todo caso debemos tener en cuenta las circunstancias concretas de cada caso. En este sentido, resultan muy ilustrativas las reflexiones contenidas en la Sentencia del Tribunal Supremo de veintidós de noviembre de dos mil doce, en el recurso de casación para unificación de doctrina núm. 2125/2011:

"Las Sentencias de esta Sala de 19 de enero de 2012 (rec. cas. núm. 4954/2009), de 22 de septiembre 2011 (rec. cas. núm. 2807/2008) y de 6 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 3007/2007) condensan toda la doctrina sobre las notificaciones y la excepcionalidad de las publicaciones por edictos, afirmando esta última que «[c]on carácter general, y, por lo tanto, también en el ámbito tributario, la eficacia las notificaciones se encuentra estrechamente ligada a las circunstancias concretas del caso, lo que comporta inevitablemente un importante grado de casuismo en la materia.

Ahora bien, esta precisión de partida no impide que se puedan establecer una serie de parámetros que permitan abordar la eficacia de las notificaciones tributarias con un cierto grado de homogeneidad en su tratamiento, como ha venido a señalar esta Sala en las recientes Sentencias de 2 de junio de 2011 (rec. cas. núm. 4028/2009), FD Tercero y ss.; de 26 de mayo de 2011 (rec. cas. núms. 5423/2008 , 5838/2007 y 308/2008), FD Tercero y ss.; de 12 de mayo de 2011 (rec. cas. núms.142/2008 , 2697/2008 y 4163/2009), FD Tercero y ss.; y de 5 de mayo de 2011 (rec. cas. núms. 5671/2008 y 5824/2009) , FD Tercero y ss.

Admitido, de acuerdo con una consolidada doctrina constitucional, que en el ámbito de las notificaciones de los actos y resoluciones administrativas resulta aplicable el derecho a la tutela judicial efectiva (STC 59/1998, de 16 de marzo , FJ 3; en el mismo sentido, SSTC 221/2003, de 15 de diciembre, FJ 4 ; 55/2003, de 24 de marzo ,

FJ 2), debemos recordar que, como presupuesto general, lo trascendente en el ámbito de las notificaciones es determinar si, con independencia del cumplimiento de las formalidades legales, el interesado llegó a conocer el acto o resolución a tiempo para -si lo deseaba- poder reaccionar contra el mismo, o, cuando esto primero no sea posible, si, en atención a las circunstancias concurrentes, debe presumirse o no que llegó a conocerlos a tiempo.

Pues bien, el análisis pormenorizado de la jurisprudencia de esta Sala y Sección en materia de notificaciones en el ámbito tributario -inevitablemente muy casuística- pone de relieve que, al objeto de determinar si debe entenderse que el acto administrativo o resolución notificada llegó o debió llegar a conocimiento tempestivo del interesado, los elementos que, con carácter general deben ponderarse, son dos.

En primer lugar, el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones, en la medida en que tales formalidades van únicamente dirigidas a garantizar que el acto llegue efectivamente a conocimiento de su destinatario. Y, en segundo lugar, las circunstancias particulares concurrentes en cada caso, entre las que necesariamente deben destacarse tres: a) el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración; b) el conocimiento que, no obstante el incumplimiento en su notificación de todas o algunas de las formalidades previstas en la norma, el interesado haya podido tener del acto o resolución por cualesquiera medios; y, en fin, c) el comportamiento de los terceros que, en atención a la cercanía o proximidad geográfica con el interesado, pueden aceptar y aceptan la notificación.

La primera de las circunstancias concurrentes a valorar es, como acabamos de referir, el deber de diligencia exigible tanto al obligado tributario como a la Administración. Con relación a la diligencia que ha de demostrar el obligado tributario, se ha dicho que corresponde a los obligados tributarios realizar todas las actuaciones necesarias dirigidas a procurar la recepción de las comunicaciones enviadas por la Administración tributaria, y, en particular, «declarar el domicilio fiscal para facilitar una fluida comunicación con las Administraciones Tributarias» [Sentencia de 12 de diciembre de 1997 (rec. cas. núm. cas. en interés de ley núm. 6561/1996), FD Octavo]."

Concluye el Alto Tribunal que:

"Si acudir a la vía edictal o por anuncios es excepcional y extraordinario, solo cuando se agote los medios a disposición de la Administración que aseguren la imposibilidad de la notificación personal; resulta evidente que cuando no consta que el interesado adoptara un conducta obstructiva o negligente y este no ha llegado a tener conocimiento del acto, el requisito primero e insoslayable para que la Administración pueda utilizar medio tan excepcional, es haberse atendido en su proceder a las exigencias legales que procuran la validez y eficacia de las notificaciones personales".

En el presente caso, debemos tener en cuenta que desde 07/04/2016 se habían iniciado actuaciones inspectoras ante las sociedades **X, SL** y **Q ASESORES, SL** de las que el obligado tributario era administrador (único en la primera y solidario en la segunda) y socio (participación en el capital de 96,36% en la primera y 50% en la segunda).

Así pues, las dificultades que el agente tributario tuvo para entregar la notificación parece que no se debía tanto a guardar una u otra franja horaria como a tener la suerte de que la persona que abriera la puerta fuera el obligado tributario, puesto que de lo contrario resultaba claro que cualquier otra persona que estuviera en el domicilio no iba a recoger la notificación, todo ello con el objetivo claro de ganar la prescripción, que ahora pretende el reclamante. Todo ello sin entrar a analizar la mención por parte de la hermana a un domicilio en el que tampoco recogieron la notificación, lo que no podemos explicar si no es como un intento más de distracción que favoreciera el transcurso del tiempo que provocara la prescripción del ejercicio 2011.

Entendemos, pues, que los intentos de notificación practicados en el domicilio fiscal justificaron en cualquier caso la notificación mediante publicación en el BOE, por lo que debemos desestimar las pretensiones del reclamante en este punto.

Octavo.

Entrando en las cuestiones de fondo planteadas, debemos comenzar exponiendo de forma resumida los motivos de regularización recogidos en los acuerdos de liquidación, en lo que se refiere a las operaciones vinculadas.

El motivo por el que se practica la regularización es la valoración de mercado de la operación vinculada existente entre el reclamante y **X S.L.**

En los ejercicios objeto de comprobación D. **Axy** ostenta prácticamente la totalidad de la participación en la sociedad **X S.L.** (96,3580 %), siendo además administrador único de la misma por plazo indefinido. En los ejercicios objeto de comprobación D. **Bjp** y D. **Axy** son socios al 50 por 100 de la sociedad **Q ASESORES, SL** y administradores solidarios de la misma por plazo indefinido.

En los ejercicios 2011 y 2012, el objeto social de la sociedad **X, SL**, según la escritura de constitución, era:

"La realización de todo tipo de estudios, trabajos e informes para la prestación de asesoramiento administrativo, jurídico e inmobiliario.

La realización de arrendamientos, compraventas y explotación de toda clase de fincas rústicas y urbanas y/o participaciones indivisas de las mismas.

Esta sociedad podrá desarrollar su objeto de forma indirecta, mediante la participación en otras empresas o sociedades con objeto idéntico o análogo."

El objeto social de la sociedad **Q ASESORES, SL**, según la escritura de constitución, es:

"La realización de todo tipo de estudios, trabajos e informes para la prestación de asesoramiento administrativo, jurídico e inmobiliario.

Esta sociedad podrá desarrollar su objeto de forma indirecta, mediante la participación en otras empresas o sociedades con objeto idéntico o análogo"

Los datos declarados se modifican por estos motivos:

D. **Axy** presta la totalidad de sus servicios profesionales (epígrafe 731- Abogados) a la sociedad **Q ASESORES, SL**, siendo a su vez **Q Asesores S.L.** el cliente principal de la sociedad **X S.L.** en el ejercicio 2011 y el único en el ejercicio 2012.

El obligado tributario no ha aportado ninguna documentación justificativa que acredite en base a qué parámetros y cálculos se fijaron los honorarios percibidos en los dos ejercicios de la sociedad **Q ASESORES, SL** ni los expedientes concretos en los que intervino el obligado tributario. No hay contratos suscritos entre el obligado tributario y la sociedad **X, SL**

De la documentación aportada por la sociedad **Q ASESORES, SL**, señala la inspección que se desprende lo siguiente:

-Prácticamente la totalidad de los ingresos percibidos por **Q ASESORES, SL** provienen del asesoramiento jurídico en materia de expedientes relacionados con la expropiación, principalmente en el término municipal de ...

-**Q ASESORES, SL** no tiene personal dado de alta en los ejercicios objeto de comprobación.

-**Q ASESORES, SL** retribuyó los servicios de distintos profesionales, bien directamente, entre ellos los socios y administradores, D. **Axy** y D. **Bjp** o bien los servicios profesionales prestados a través de sociedades, entre ellas la sociedad de la que es socio mayoritario y administrador único el obligado tributario, **X, SL**.

Según el contrato privado aportado a la inspección, de fecha 22 de febrero de 1996, suscrito entre **K, SL** las sociedades **Q Asesores S.L.**, y **X, SL**, al que posteriormente se adhiere **R Gestión S.L.** con fecha 2 de enero de 2002, a cambio de la cesión de clientes por parte de estas sociedades a **Q Asesores S.L.**, así como la gestión de los servicios, aquellas facturarían a **Q Asesores S.L.** un importe que oscilaría, por regla general, entre el 65% y el 75% de los importes facturados por esta a terceros independientes.

Sin embargo, de la comprobación efectuada y de la documentación aportada la inspección concluye que ha quedado probado que la sociedad **X, S.L.** no solo realiza labores comerciales sino también servicios jurídicos y que estos han sido realizados por su socio y administrador único, D. **Axy**.

X, SL no ha retribuido los servicios prestados por D. **Axy**, siendo la persona clave para la captación de clientes para **Q ASESORES, SL** y para la prestación de servicios jurídicos a los clientes de **Q ASESORES, SL**, propietarios de las fincas expropiadas.

El obligado tributario no ha aportado justificantes de los gastos deducidos para determinar el rendimiento neto de su actividad profesional.

La sociedad **X S.L.** no cuenta con medios humanos para el desarrollo de su actividad de asesoramiento jurídico, siendo realizado directa y exclusivamente por D. **Axy**, como ha sido puesto de manifiesto por la inspección en la comprobación efectuada. Prácticamente la totalidad de los ingresos percibidos por **Q ASESORES, SL** provienen del asesoramiento jurídico en materia de expedientes relacionados con la expropiación. De las hojas de encargos aportadas con los titulares de las fincas expropiadas se desprende que estas se suscribían de forma genérica con la sociedad **Q ASESORES, SL**, y era esta sociedad la que distribuía el trabajo entre sus letrados y abonaba los honorarios profesionales de los abogados por su intervención y representación de los clientes en los diferentes expedientes expropiatorios. La inspección concluye que, aunque las hojas de encargo se podían firmar por cualquier letrado, como se desprende de los documentos aportados, la relación con los clientes en nombre de **Q ASESORES, SL** solo la llevaban D. **Axy** y D. **Bjp**, a través de sus sociedades **X, SL** y **K, SL**.

Las operaciones a valorar son los servicios profesionales de carácter jurídico (principalmente relacionados con expedientes de expropiación) prestados personal y directamente por D. **Axy** y facturados a través de la sociedad **X S.L.** a **Q ASESORES, SL**, estando todos ellos vinculados entre sí.

El precio de las operaciones vinculadas pactado entre las partes no se ajusta, a juicio de la inspección, al valor normal de mercado. El juicio de la Inspección se apoya en que los ingresos percibidos por la entidad **X S.L.** con motivo de los servicios prestados por D. **Axy**, y que a su vez esta sociedad factura a terceros, son notablemente superiores a los importes que el obligado tributario satisface a D. **Axy** (inexistentes), siendo la intervención personalísima de este el núcleo esencial de dichas prestaciones de servicios.

Noveno.

El artículo 16 del TRLIS, en la redacción vigente en los ejercicios 2011-2012, 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.

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."

Las personas intervinientes en la operación descrita se encuentran vinculadas entre sí en el sentido del artículo 16, apartado 3, letras i) del TRLIS, que reza como sigue:

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

(...)

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

(...)

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 ciento del capital social o los fondos propios."

Existe vinculación entre la sociedad "**X S.L.**" y D. **Axy** (socio y administrador único) durante los ejercicios objeto de comprobación, en el sentido del apartado 3, letras a) y b) del artículo 16 del TRLIS. D. **Axy** ostenta prácticamente la totalidad de la participación del obligado tributario, siendo además administrador único de la misma por plazo indefinido.

D. **Axy** también es socio (50%) y administrador de **Q ASESORES SL**, existiendo por tanto vinculación entre las sociedades **X S.L.** y **Q ASESORES S.L.**, en sentido del apartado 3, letra i) del artículo 16 del TRLIS.

El artículo 16 del TRLIS, en su apartado 4, en la redacción dada por Ley 36/2006, señala los métodos a aplicar para la determinación de los valores de mercado:

"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.

(...)"

De acuerdo con dicho precepto, el método que la inspección 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 anteriormente transcrito.

La inspección realiza un análisis de comparabilidad sobre la base de las siguientes circunstancias:

"-Las características específicas de la prestación del servicio. Estamos indudablemente ante un upuesto de prestación de servicios de carácter personal. Es **Axy** el Socio y Administrador de **X, SL** el que determina la forma en la que sus servicios se prestan en cada momento por y para una u otra sociedad.

-Las funciones asumidas por las partes. La función esencial de la prestación del servicio la asume **Axy** y lo lleva a cabo a través de **X, SL** en la sociedad participada **Q ASESORES, SL**.

Q ASESORES, SL presta servicios a terceros y percibe ingresos de los mismos y, con independencia de los gastos de personal, los gastos en los que incurren son fundamentalmente los derivados de los servicios de **X, SL**.

Los únicos ingresos derivados de la actividad económica de **X, SL** son los obtenidos de **Q ASESORES, SL**.

En consecuencia y, habiendo examinado las declaraciones tributarias presentadas por **Q ASESORES, SL**, la Inspección considera que se puede aceptar como valor de mercado de dichos servicios el pactado entre **X SL** con **Q ASESORES, SL**.

Es por ello que el método que se estima 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 particulares circunstancias 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 dispone de un comparable interno que satisface las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser operaciones realizadas por la entidad vinculada con una parte independiente. Estas operaciones son las realizadas por **Q ASESORES, SL**, (sociedades vinculadas con **X SL** y con **Axy**) con sus clientes, terceros ajenos al entramado societario."

El comparable es, por tanto, la valoración de la relación entre **Q ASESORES SL** con terceros. Este comparable interno se confirma como válido a la vista de la operativa entre las partes vinculadas puesta de manifiesto por la inspección.

Estamos ante unos supuestos de prestación de servicios de carácter personalísimo. Los servicios que la sociedad realiza para terceros están condicionados a que sea la persona física D. **Axy** la que necesaria y únicamente intervenga en la prestación del servicio, de forma que las cualidades personales de la persona física son esenciales para la prestación del mismo. De la documentación recabada se desprende que existe un contacto directo entre los titulares de las fincas y **Axy** y **Bjp**, con carácter previo y en aras a conseguir la contratación de los servicios de **Q ASESORES, SL** para la defensa de sus derechos. Por otra parte, la sociedad **X S.L.** no cuenta con medios humanos para el desarrollo de su actividad de asesoramiento jurídico.

Consideramos, pues, ajustado a derecho el ajuste efectuado por la inspección, para lo que se ha procedido de la siguiente forma. En sede de **Q ASESORES** se ha considerado que el precio de mercado que hubieran pactado dos partes independientes se calcularía, atendiendo al concepto de comparable interno indicado, a partir de los ingresos obtenidos de terceros, consistentes en la actividad de asesoramiento jurídico, y este es el que se toma como contraprestación de los servicios facturados por las sociedades **X S.L.** y **K S.L.**, distribuido proporcionalmente a cada una de ellas en función de la facturación de estas entidades a **Q ASESORES**. A partir de estos importes se han tenido en cuenta, para minorar el valor de mercado, los gastos fiscalmente deducibles en los que incurrió **Q ASESORES** para la obtención de dichos ingresos. El valor de mercado que corresponde aplicar por tanto en sede de **Q ASESORES** sería la diferencia entre lo facturado por la prestación de servicios a terceros (es decir, sin considerar los ingresos financieros) y los gastos que por parte de la Inspección se consideran deducibles y afectos a la prestación de tales servicios (sin considerar también por tanto los no deducibles conforme al art. 14 del TRLIS, así como los financieros en el mismo sentido que los ingresos).

Por otra parte, en sede de **X SL** se ha procedido a valorar la retribución de D. **Axy**, para lo que, partiendo del importe calculado según lo dicho en el párrafo anterior, se han deducido los gastos fiscalmente deducibles en los que ha incurrido **X SL** para la obtención de los ingresos considerados en la operación vinculada de referencia. De este modo se determina la valoración a precio de mercado de los servicios prestados por D. **Axy**, que constituye la retribución de la persona física.

En paralelo a las actuaciones de referencia, se han llevado a cabo actuaciones de comprobación e investigación cerca de la sociedad **X SL**, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 y 2012.

Teniendo en cuenta la valoración efectuada por la Inspección respecto a las operaciones realizadas entre D. **Axy** y la sociedad **X SL** y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS, en virtud del cual la Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de las personas o entidades vinculadas, en el acta que se incoó a **X SL** por el concepto Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2011 y 2012, se efectuó la correspondiente propuesta de corrección correlativa a la propuesta para D. **Axy**.

Efectivamente, en la propuesta de regularización contenida en el acta incoada a **X SL** la Inspección considera que el importe resultante de la valoración de la operación vinculada debe imputarse como gasto por los servicios prestados a **X SL** por D. **Axy**, lo que ha originado una disminución de la base imponible de **X SL** y la correlativa devolución de la cuota ingresada en exceso. Con ello, el tratamiento de la operación se convierte en equitativo y dual para persona física y entidad jurídica.

Décimo.

Así las cosas, no cabe admitir la defectuosa motivación del análisis de comparabilidad alegada por el reclamante, puesto que, como se ha analizado, la Inspección detalla, pormenorizadamente, los pasos seguidos para delimitar las operaciones vinculadas y determinar un valor normal de mercado totalmente fiel a las exigencias legales y reglamentarias.

Asimismo, se explica por la Inspección cuál es el método de valoración escogido y los motivos que le han llevado a elegir dicho método, que es el método del precio libre comparable previsto en el artículo 16.4.1º. a) del TRLIS, llevando a cabo un análisis de comparabilidad para determinar el valor de mercado de las prestaciones de servicios, al existir comparables internos que satisficieran las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser operaciones realizadas por las entidades vinculadas con terceros independientes.

Tampoco se observa por parte de este Tribunal que se haya vulnerado lo dispuesto en el artículo 16 del RIS. Y es que el comparable elegido ha sido la valoración de la relación entre las sociedades objeto de comprobación y los terceros de los que obtienen los ingresos por los servicios prestados por los socios profesionales. La valoración fue realizada por tanto en sede de las sociedades, que es donde se encuentran las operaciones objeto de contraste y sobre cada comparable, atendiendo a las peculiares circunstancias, se han efectuado las correcciones que se han considerado necesarias para obtener la equivalencia. En concreto, de los ingresos obtenidos por cada una de las sociedades se minoraron los gastos en los que estas incurrieron para la obtención de dichos ingresos.

Consideramos, pues, ajustada a derecho la valoración efectuada. En el mismo sentido nos pronunciamos en las Resoluciones de fecha 01/12/2016 (RG 3002/13, 3054/13 y 3055/13 respecto a las sociedades vinculadas, y RG 1376/15 respecto al reclamante), referida a los ejercicios 2007 y 2008, habiendo sido confirmada recientemente la primera de ellas por la Audiencia Nacional mediante Sentencia de fecha .../02/2020 (rec. .../2017) en los siguientes términos:

<< El presente motivo debe correr igual suerte que los anteriores. Se fundamenta el método aplicado en lo dispuesto en el artículo 16.4.1º.a del TRLIS 4/2004, y en desarrollo reglamentario del art.16 del RIS, y consiste en comparar 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 tener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación. En este sentido debe tenerse en cuenta que la Inspección a la hora de tener en cuenta el precio comparable lo ha valorado por la relación entre el obligado tributario y los terceros independientes de los que obtienen los ingresos por los servicios prestados por socio y administrador.

Sin embargo, nada debe objetarse a la aplicación de este método en cuanto existe identidad entre servicio prestado por el profesional a la sociedad, y los que están facturando éstas, consistente esencialmente en el asesoramiento jurídico en los procedimientos expropiatorios y en la captación de clientes para realizar este último, entendiéndose que detrás de estos servicios jurídicos estarían don Balbino y don Antonio conforme a los indicios que hemos expuestos en el fundamento de derecho segundo.

Es cierto que la prueba testifical practicada ha demostrado que dichas sociedades recurrentes contrataban otros letrados para prestar esos servicios jurídicos; pero de la mencionada testifical también se deduce que presentaban los modelos generales de trabajo que posteriormente los servicios de **Q asesores S.L.**, vinculada a las sociedades recurrentes, se encargaban de concretar e individualizar para cada cliente (declaración del Sr. Marcial y de D. Ricardo). Por consiguiente, el hecho de que haya habido un subcontratación con terceros para la prestación de parte de los servicios jurídicos, entendidos en su globalidad, no significa que los mismos no haya sido presentados en última instancia, y ante los clientes, mediante el uso de sociedades interpuestas vinculadas a cada socio, de forma personalísima, a través de los Sres. Balbino y Antonio , titular el primero del 100% de **K S.L.**, el segundo del 100% de **X S.L.**, y ambos del 50% de **R GESTIÓN S.L.**, actuando **R, K Y X** como sociedades encargadas de ceder la cartera de clientes a **Q ASESORES S.L.**, conforme al contrato de 22.2.1996, y no para prestar servicios jurídicos a esta última en el caso de las dos primeras, pero no en el de **R**, cuyos servicios jurídicos, entre otros, también aparecen prestados a **Q ASESORES**, como admite el propio informe **N** de la actora en sus folios 22,27,29 y 39, al igual que reconoce también que los Sres. Antonio y Balbino prestaban dichos servicios de asesoramiento jurídico (folio 21), lo que también ha corroborado la testifical del Sr. Ricardo , cuando

ha indicado que dichas personas que había conocido con anterioridad se dedicaron después a la prestación de asesoramiento jurídico en materia expropiatoria.

A dicha valoración de ingresos se le han aplicado además los gastos correspondientes para su obtención y se han imputado a las sociedades en función de la participación de las personas físicas en las mismas, o de aquellas entre sí; de esta forma nada cabe objetar en la transparentación efectuada que se ajustó precisamente lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS.

Respecto de la falta de determinación de las operaciones vinculadas, lo cierto es que las mismas se deducen de los propios acuerdos de liquidación, que se remiten a las cifras determinadas en la regularización de **Q ASESORES S.L.**, sociedad también vinculada, a las actas correspondientes y al resultado de la diligencia nº10 u 11 según el caso, de 17.12.2012, sin que este hecho se discuta, y a las que se han aplicado los gastos correspondientes. Por otro lado, el propio informe pericial de parte, aportado por la actora de **Ñ**, admite esa relación de operaciones vinculadas (folio 21 y ss de su dictamen).>>

Undécimo.

En cuanto a la alegación del reclamante relativa a que la Inspección, a la hora de determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, ha partido de datos erróneos al existir errores contables relativos al devengo de las operaciones, debemos referirnos a lo establecido en la Norma de Registro y Valoración 22ª del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, aplicable desde el 1 de enero de 2008, (en adelante PGC), relativa a los cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, según la cual:

"Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores".

En relación con esta Norma, la Consulta 3ª del ICAC (BOICAC, nº 86/2011), aclara lo siguiente:

"La norma de registro y valoración 22ª, "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables" recogida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala que los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecten, contabilizando el ajuste en una partida de reservas por el efecto acumulado de las

variaciones de los activos y pasivos que ponga de manifiesto la subsanación del error. Asimismo, la empresa modificará las cifras de la información comparativa e incorporará la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Adicionalmente, la Norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) nº 8 "Estado de cambios en el patrimonio neto", establece lo siguiente:

"(...) Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informará en la memoria, e incluirá el correspondiente ajuste en el epígrafe A.II. del Estado total de cambios en el patrimonio neto, de forma que el patrimonio inicial de dicho ejercicio comparativo será objeto de modificación en aras de recoger la rectificación del error. En el supuesto de que el error corresponda al ejercicio comparativo dicho ajuste se incluirá en el epígrafe C.II. del Estado total de cambios en el patrimonio neto.(...)"

Por su parte, la reformulación de cuentas es un hecho excepcional previsto en el artículo 38 c) del Código de Comercio y en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC que, al desarrollar el principio de prudencia, dispone:

"Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas".

En este mismo sentido se pronuncia el PGC en su introducción al señalar:

"Esta regla legal relativa a hechos posteriores al cierre del ejercicio, no tiene como objetivo imponer a los administradores una exigencia de reformulación de las cuentas anuales ante cualquier circunstancia significativa que se produzca antes de la aprobación por el órgano competente. Por el contrario sólo situaciones de carácter excepcional y máxima relevancia en relación con la situación patrimonial de la empresa, de riesgos que aunque conocidos con posterioridad existieran en la fecha de cierre de las cuentas anuales, deberían llevar a una reformulación de éstas. Dicha reformulación debería producirse con carácter general hasta el momento en que se ponga en marcha el proceso que lleva a la aprobación de las mismas

En definitiva, con carácter general, los errores contables deben subsanarse en el ejercicio en que se detectan, debiendo reflejarse la citada rectificación en las cuentas anuales de dicho ejercicio."

Por ello, en el presente supuesto, en el caso de haber sido detectados errores contables por parte del reclamante, estos deberían haber sido subsanados en el ejercicio en que hubiesen sido detectados, sin que se pueda ahora invocar que la contabilidad que sirvió de base a las regularizaciones practicadas por la Inspección no reflejaba correctamente la imagen fiel de cada una de ellas, pues estas mismas cuentas anuales fueron las utilizadas por la entidad para presentar sus correspondientes autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 y 2012, cuya procedencia ahora se discute, sin que previamente a las actuaciones inspectoras cuestión alguna hubiera sido reconocida.

De la lectura de la Norma transcrita y de la Consulta aclaratoria se deduce que la corrección contable de las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas, se debe efectuar en el ejercicio en que se advierten, en el que se realizará el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto de la entidad. Asimismo, en ese caso, se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio o el error contable, debiendo incluirse la correspondiente información en la Memoria.

Considera este Tribunal, como así ha manifestado en sus resoluciones de 2 de junio de 2015 (R.G.: 3851/12) y de 13 de enero de 2016 (R.G.: 4/14 y acumuladas), que cuando la Norma 22ª habla de "aplicación retroactiva" en los casos de cambio de criterio contable (o de error contable), se está refiriendo a que en el ajuste realizado se han de tener en cuenta los efectos acumulados de las variaciones de los activos y pasivos derivados de ejercicios anteriores; no que los efectos del ajuste se hayan de retrotraer a ejercicios anteriores. En todo caso

el ajuste se ha de realizar en el ejercicio en que se produce dicho cambio de criterio (o se advierte el error). Tanto bajo la vigencia del Plan General contable de 1990 como bajo la vigencia del actual de 2007, en casos como el presente, el apunte que recoge el error contable padecido se debe realizar en el ejercicio en que este se advierte, bien utilizando las cuentas de reflejo extraanual previstas al efecto, (679) "Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores" y (779) "Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores", en el caso de ser aplicable el Plan Contable de 1990, bien llevando los efectos acumulados del error padecido al patrimonio neto, en el caso de ser aplicable el Plan Contable de 2007. En cualquier caso surte efectos a partir del ejercicio en que se efectúa su anotación.

Por consiguiente, de acuerdo con la normativa existente en materia contable, la entidad recurrente deberían haber imputado contablemente el error en el ejercicio en que lo advirtió, ejercicio que, en cualquier caso, habría sido posterior a los ejercicios regularizados por la Inspección, debiendo incluir la correspondiente información en la Memoria, cuestión que no ha sido justificada por las interesadas.

Por otra parte, se deben reiterar aquí los argumentos ya vertidos por la Inspección en el sentido de que no existen pruebas documentales que acrediten que la emisión, el registro en contabilidad y la declaración de las facturas en los ejercicios 2011 y 2012 debería haberse hecho en un momento anterior al que lo hizo la sociedad, más allá de la fecha de la sentencia que recae sobre el procedimiento expropiatorio que, según alega el reclamante, es la que debe marcar el devengo de los servicios facturados, pero sin probar que estos se prestaron en ese momento o en cualquier otro, intentando por tanto trasladar a ejercicios que no pueden ser objeto de comprobación, por el instituto de la prescripción, la facturación de los controvertidos servicios, debiendo indicarse de nuevo que este intento de traslado, invocando el supuesto error contable, ha tenido lugar solamente cuando la Inspección inicia un procedimiento de comprobación sin que con anterioridad se tenga conocimiento de que la sociedad haya intentado solventar ese error con facturas rectificativas, rectificación de declaraciones o por cualquier otro medio que pudiera respaldar la pretensión de la interesada. Por ello la Inspección, a la vista de las facturas, registros contables, depósito de la contabilidad en el Registro Mercantil, declaraciones propias y declaración de terceros a los que se les han facturado los servicios prestados, considera que los ingresos se han devengado en el momento en que efectivamente están registrados y declarados, señalando que deben ser los interesados los que, con hechos y documentación justificativa, sean capaces de situar, de acuerdo con sus pretensiones, la prestación del servicio en un momento determinado y justificar esta decisión, lo que este Tribunal Central comparte.

A esto se debe añadir lo dispuesto en el artículo 108.4 de la LGT, que señala que:

"Los datos y elementos de hecho consignados en autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario".

Por lo expuesto hasta el momento, este Tribunal no puede sino confirmar que no se aprecia error de hecho ni de derecho en la contabilización y declaración de los ingresos en los ejercicios objeto de regularización inspectora por parte de la sociedad reclamante, siendo ajustada a Derecho la regularización practicada por la Inspección en este punto.

Esta cuestión ha sido igualmente confirmada en la Sentencia de la Audiencia Nacional antes mencionada:

<<Incorrecta valoración del principio contable del devengo, lo que ha dado lugar a una incorrecta determinación de la base imponible.

En este sentido, la parte actora ha pretendido acreditar, mediante la pericial del Sr. Eulalio , Sr. Ezequias , Felix , del perito Sr. Genaro , de fecha 1.4.2018, y de la documental aportada, que gran parte de los ingresos de **Q Asesores S.L.**, que contabilizó en 2007 y 2008 y que después la Inspección ha trasladado a las sociedades vinculadas hoy recurrentes, y que al final han acabado imputándose las personas físicas, no debieran imputarse a esos ejercicios fiscales, sino a períodos impositivos anteriores, ya prescritos, al corresponderse con las fechas en las que los beneficiarios han obtenido las indemnizaciones correspondientes en los expedientes de expropiación de sus fincas llevados a cabo por parte de **H**, así como en el expediente **E**.

El motivo debe ser desestimado, prevaleciendo las conclusiones de la Inspección por ser más objetivas y razonables. A este respecto debe recordarse que dicha alegación se formuló de forma absolutamente intempestiva por los recurrentes en el procedimiento de comprobación, pese a haber realizado contabilización diferente. Pero en todo caso lo más relevante es que el hecho de que los beneficiarios de las indemnizaciones

expropiatorias hayan visto reconocido sus créditos por el Jurado de expropiación o por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el ejercicio prescrito de 2006 ello no determina de por sí, que los ingresos de dichas sociedades hayan entenderse imputadas a dicho ejercicio, toda vez que era necesaria la facturación de los servicios prestados en la cuantía y determinación correspondiente para cuantificar dichas minutas, conforme a los contratos celebrados con los particulares y hojas de encargo aprobadas, lo cual tuvo lugar a partir del ejercicio 2007 y siguientes.>>

Decimosegundo.

Alega el reclamante nulidad de la liquidación por inexistencia de ajuste secundario.

Señala el artículo 16.8 del TRLIS:

"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."

Alega el interesado que la diferencia entre el valor convenido por las partes y el valor de mercado, si fuese a favor de la sociedad, como es nuestro caso tendrá, con carácter imperativo, en el porcentaje de la participación del socio, es decir, en un 96,36%, el carácter de aportación a los fondos propios de la sociedad y aumentará el valor de adquisición de las participaciones, por lo que en ningún caso se podrá imputar esa diferencia de valor al socio para que tribute en su IRPF en la base imponible general.

No puede este Tribunal compartir el criterio del reclamante en cuanto a que el ajuste secundario supone no hacer tributar a la persona física por la renta regularizada. Una vez determinado el valor de mercado de la prestación profesional del socio, esta constituye retribución para el socio y gasto para la sociedad, lo que configura el ajuste primario. El secundario es el establecido en el artículo 16.8 del TRLIS, que es el que demanda ahora el reclamante. Debemos precisar que no fue solicitado ante la inspección y, respecto a la obligatoriedad de efectuar dicho ajuste en el presente caso, debemos remitirnos a lo que dijimos en la Resolución de fecha 11/09/2017 (RG 6224/2015):

"En cuanto a la posible vulneración del procedimiento establecido con carácter iuris et de iure en el artº 16.8 del TIRS en cuanto a la obligatoriedad de realizar ajuste secundario, señala el recurrente que no es el socio único (aunque sí mayoritario (99,97%) de la mercantil **M, SL** por lo que la parte del ajuste que no se corresponda con su participación, se deberá calificar como aportación del socio y por tanto, como mayor valor de sus participaciones en la entidad.

En el presente supuesto, con relación al recurrente, se han producido el correspondiente ajuste primario del rendimiento de trabajo por la valoración a precio de mercado de la operación vinculada.

En cuanto a la falta de práctica del ajuste secundario, carece de trascendencia en la presente regularización, pues no influiría en ningún caso ni en la cuota del IRPF de los años regularizados, al no tratarse de mayores ingresos ni de menores gastos de la persona física, ni tampoco por lo tanto en la correlativa base de la sanción impositiva.

Este ajuste deberá tenerse en cuenta (tanto por el interesado como en su caso por la Administración) en el año en el que el contribuyente/socio enajene las participaciones de la sociedad **M**, si es que en algún momento llega a transmitir las, o más en general en el momento en que el interesado se plantee por cualquier vía (ya sea por la transmisión de la participación o por otro medio), recuperar los recursos de la parte de sus rentas del trabajo que han quedado en manos de la sociedad, de modo que ya no vuelva a tributar por ellas, y es entonces cuando

se deberá tener en cuenta como mayor valor de las participaciones, lo que provocará por tanto, en su momento, una menor ganancia patrimonial o una mayor pérdida.

Por lo expuesto, debe desestimarse la alegación analizada.

A mayor abundamiento, y como ya señaló en la resolución ahora impugnada el TEAR de Madrid, puesto que la regularización efectuada a la sociedad ha sido firmada en conformidad y no ha sido recurrida, este ajuste secundario es igualmente BILATERAL. Este ajuste se deriva de calificar de acuerdo a su verdadera naturaleza, los trasvases patrimoniales que se producen como consecuencia de haber convenido un valor distinto al de mercado. Afecta, en consecuencia, a ambas partes vinculadas. Lo que para el socio fuera un mayor valor de la participación, para la sociedad sería una aportación de fondos. Reclamar la práctica de un ajuste unilateral, cuando dicho ajuste es BILATERAL ya que nace con un sentido de dar neutralidad impositiva, es totalmente contrario a los principios tributarios inspiradores de nuestro derecho tributario. En conclusión, practicar cualquiera de estos dos ajustes de forma unilateral determinarían una "desimposición" y con ello un perjuicio a la Administración Tributaria, igual de contraria a la ley que una doble imposición."

Por lo expuesto, debemos, pues, desestimar las pretensiones del reclamante en este punto.

Decimotercero.

Aplicación de la reducción 40% por obtención de rendimiento irregular en sede de la persona física.

Sobre esta cuestión, el artículo 32.1 de la LIRPF, establece, en su redacción vigente para los períodos impositivos objeto de regularización inspectora, que:

"Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aún cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos."

Por ello, no se puede acoger la pretensión del interesado, dado que los rendimientos percibidos por D. **Axy** por la prestación de servicios de asesoramiento jurídico son rendimientos procedentes de forma regular o habitual de la actividad económica, tal y como se observa del conjunto del expediente, y que expresamente están excluidos de la referida reducción del 40% desde la entrada en vigor de la LIRPF, el día 1 de enero de 2007, por así decirlo el transcrito artículo 32.1.

El Tribunal Supremo aclaró en su Sentencia de 20 de marzo de 2018 (rec. cas. Núm. 2522/2017) la interpretación que debemos dar a esta excepción a la reducción cuando nos encontramos ante los ingresos obtenidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, por su actuación de defensa procesal en un litigio cuya duración se haya extendido más de dos años, cuando se perciban de una sola vez o en varias en el mismo ejercicio, en el sentido de que se consideran generados en un periodo superior a dos años a los efectos de acogerse a la reducción de los rendimientos netos prevista al efecto en el artículo 32.1 párrafo primero, de la LIRPF.

No obstante, continúa el Alto Tribunal en su Sentencia, a los efectos de la excepción contenida en el párrafo tercero del mencionado precepto, la regularidad o habitualidad de los ingresos cuya concurrencia descarta aquella reducción ha de referirse al profesional de cuya situación fiscal se trate y a los ingresos obtenidos individualmente en su impuesto personal, no a la actividad de la abogacía o a características propias de esta, global o abstractamente considerada.

En el mismo sentido, las Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de abril de 2018 (rec. cas. núm. 255/2016), de 6 de junio de 2019 (rec. cas. núm. 2067/2017), y de 19 de mayo de 2020 (rec. cas. núm. 6312/2017).

En el presente caso, tal y como ha sido puesto de manifiesto por la inspección en su acuerdo de liquidación, los rendimientos obtenidos por el reclamante han procedido en su mayoría de la asistencia jurídica a

titulares de fincas expropiadas, a los cuales ha prestado servicios jurídicos en las distintas fases del expediente expropiatorio. Pues bien, aun extendiéndose estos procedimientos judiciales durante más de dos años, la regularidad en el presente caso queda puesta de manifiesto en las facturas y demás documentación recabada respecto a estos expedientes, los cuales vemos que se han ido iniciando sucesivamente en cada ejercicio a la vez que continuaban y finalizaban otros expedientes que procedían de ejercicios anteriores, lo que determina la regularidad en los ingresos obtenidos y descarta la reducción alegada. Se dan, pues, en el presente caso, las notas de regularidad y habitualidad que el Alto Tribunal precisa han de darse en los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo individualmente analizado.

Debemos, pues, desestimar las pretensiones del reclamante en el presente caso.

Decimocuarto.

Alega el reclamante que las cantidades recibidas de **X SL** en el año 2012 se corresponden con la devolución de cantidades prestadas en ejercicios anteriores.

Según se recoge en el acuerdo de liquidación, el obligado tributario percibió en el ejercicio 2012 dinero efectivo entregado por la sociedad **X, SL** mediante sucesivos pagos por un importe total de 102.930,56 euros. Este hecho es comprobado por la Inspección y reconocido por el propio obligado tributario. De la información aportada por la sociedad **X, SL** y comprobada por la Inspección detallada en el apartado 3.12 del acta, resulta que en el ejercicio 2011 y 2012 la sociedad no tenía una deuda con el socio **Axy**. La deuda que la sociedad mantenía con el socio se canceló en el ejercicio 2007.

Por tanto, las cantidades percibidas por el socio no tienen como finalidad cancelar una deuda con el mismo. Las cantidades que ha percibido **Axy** derivan de otras utilidades de su condición de socio de **X, SL**. Las cantidades percibidas por el socio **Axy** mediante entregas en efectivo realizadas por la sociedad **X, SL** en el ejercicio 2012, sociedad de la que es socio mayoritario y administrador único de la misma por importe de 102.930,56 euros, tienen la consideración de rendimientos de capital mobiliario, otras utilidades percibidas por la condición de socio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006 Ley de IRPF:

"d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe".

En consecuencia, el interesado no ha probado la realidad de la deuda de la sociedad que supuestamente constituye el origen de las retiradas de efectivo por parte del socio. No ha sido probado, pues, que las cantidades recibidas por el socio correspondieran a un crédito que ostentara contra la sociedad, por lo que debemos confirmar el acuerdo de liquidación en este punto.

Decimoquinto.

Alega el reclamante nulidad del acuerdo sancionador por haberse iniciado el expediente sancionador antes de que exista el presupuesto de hecho que ha originado el tipo infractor.

Considera el reclamante que el expediente sancionador solo podrá iniciarse una vez practicada la correspondiente liquidación tributaria de la cual deriva. En el caso controvertido, el acuerdo de liquidación se dictó el día 19 de octubre de 2017, siendo notificado ese mismo día, por lo que el plazo de que disponía la Inspección para iniciar el expediente sancionador abarcaba desde esta última fecha hasta el día 19 de enero de 2018. No obstante, tal y como figura en el expediente, el acuerdo sancionador se inició el 26 de julio de 2017 junto con el acta de disconformidad y, por tanto, con antelación a la notificación del acuerdo de liquidación que debía constituir su premisa.

Fundamenta su pretensión el reclamante en el artículo 209 LGT:

"1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.

2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo

de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto."

No podemos compartir la interpretación que del precepto mencionado hace el interesado. El artículo transcrito fija un plazo máximo para poder iniciar los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de una inspección, de modo que no podrán iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado la liquidación, pero ello no es impedimento para que se inicien con anterioridad a dicha notificación.

Conoce este Tribunal la Sentencia de ... de enero de 2019 (rec. núm. .../207) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en la que se establece la nulidad del Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por haberse iniciado el mismo con anterioridad a la notificación del Acuerdo de liquidación.

Pero en **resolución de ...-02-2020** (RG. .../18) ha manifestado ya que frente a dicha Sentencia se ha planteado por la Abogacía del Estado **recurso de casación ante el Tribunal Supremo**, que ha sido **admitido mediante Auto de ... julio de 2019** (ATS .../2019), en el que se establece que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia las siguientes cuestiones:

"1) Determinar si la Administración tributaria está legalmente facultada para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación, determinante del hecho legalmente tipificado como infracción tributaria -en los casos en que se sancione el incumplimiento del deber de declarar e ingresar correctamente y en plazo la deuda tributaria u otras infracciones que causen perjuicio económico a la Hacienda Pública-, teniendo en cuenta que la sanción se cuantifica en estos casos en función del importe de la cuota liquidada, como un porcentaje de ésta.

2) Precisar si el artículo 209.2, párrafo primero, de la LGT , debe interpretarse en el sentido de que, al prohibir que los expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de inspección -entre otros puedan iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, han de partir necesariamente de tal notificación como dies a quo del plazo de iniciación, sin que por ende sea legítimo incoar tal procedimiento antes de que tal resolución haya sido dictada y notificada a su destinatario."

Es por ello que no existiendo un pronunciamiento firme por parte del Tribunal Supremo que vaya en contra del criterio de este Tribunal debe prevalecer el mismo y, en consecuencia, no se considera producida vulneración normativa alguna en el inicio del procedimiento sancionador.

Debemos, pues, desestimar las pretensiones del reclamante también en este punto.

Decimosexto.

Con respecto a la sanción, alega nulidad del acuerdo sancionador por no concurrencia del elemento objetivo ni subjetivo, ausencia de culpabilidad, interpretación razonable de la norma y falta de motivación de la culpabilidad del obligado tributario.

Si bien es cierto que en nuestro ordenamiento jurídico sancionador no tiene cabida una responsabilidad objetiva, lo que implica que para que la conducta realizada sea constitutiva de infracción tributaria debe apreciarse la existencia de culpabilidad en la misma, exigencia recogida por el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, según el cual "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 179, que establece que:

"1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de la infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados."

Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza, y es un principio que opera no solo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes, y que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles, teniendo en cuenta que la norma delimita el mínimo respecto del cual ante la simple negligencia puede darse por existente una infracción sancionable.

En este sentido, este Tribunal Económico Administrativo Central ha dicho en numerosas ocasiones que la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Por tanto, para apreciar la existencia de culpabilidad no es preciso que el contribuyente sea consciente de que obtiene el resultado prohibido, y que además dicha obtención sea deliberada (conciencia y voluntad que configuran el dolo), sino que basta con que no actúe de forma diligente en el cumplimiento de su deber de autoliquidación.

En cuanto a la interpretación razonable de la norma alegada, el anteriormente transcrito artículo 179 de la Ley 58/2003, General Tributaria, regula en su apartado 2 la exoneración de responsabilidad al sujeto infractor en los supuestos en que este haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, puesto que se entenderá en tales casos que se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y en consecuencia no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria.

A juicio de este Tribunal cabe apreciar en la conducta de la ahora reclamante la existencia de culpabilidad, sin que quepa discusión alguna ni posible interpretación de la norma que pudiera amparar la conducta del sujeto infractor, según ha quedado debidamente motivado en ambos acuerdos:

"A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento, de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta del interesado si debe ser considerada como culpable en todo caso ya que había presentado unas declaraciones inexactas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2012, habiendo declarado como deducibles unos gastos de 1.000 euros de los que no ha aportado justificación, y no declaró los intereses legales satisfechos por la entidad **Z** en ejecución de sentencia de fecha **.../04/2010** por importe 23.159,46 euros; en cuanto a la operación vinculada el obligado tributario no declaró a valor de mercado la operación vinculada entre **X SL** y él mismo por un valor de 162.806,24 euros.

Quien pretenda beneficiarse de la deducción de unos gastos debe acreditar no sólo su realidad sino también que fueron necesarios. Y la noción de estos gastos necesarios va referida a aquellos gastos del obligado tributario ocasionados como consecuencia de su actividad, ineludibles para su desarrollo económico y financiero e íntimamente relacionados con el objeto social de forma que su incidencia en el desenvolvimiento empresarial los hace inexcusables. Por otro lado, el obligado tributario no declaró las ganancias patrimoniales derivadas de los

intereses legales satisfechos por la entidad **Z**, en ejecución de sentencia de fecha .../04/2010, a pesar de estar obligado a hacerlo conforme a la Ley 35/2006.

Corresponde al sujeto pasivo la carga de acreditar no sólo la realidad del gasto y su justificación formal, sino cuando menos, su correlación con los ingresos, de cara a obtener su deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Respecto a la operación vinculada entre la sociedad **X SL** y D. **Axy**:

- Es el socio (**Axy**) quien ha creado la sociedad (**X SL**), quien participa en ella de forma mayoritaria, administra y controla.

- No procedería regularización tributaria alguna si la valoración de la remuneración de la persona jurídica a la persona física hubiese sido al valor normal de mercado, lo que no ha ocurrido.

- La valoración realizada por la sociedad y la persona física ha carecido, a juicio de la Inspección, del rigor mínimo exigible y ha incumplido manifiestamente los criterios de valoración de las operaciones vinculadas establecidos normativamente (no la ha realizado).

Lo expuesto permite apreciar que la concurrencia de la persona jurídica y la valoración incorrecta de la operación vinculada ha permitido al obligado tributario eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados del IRPF. Además, la concurrencia de la persona jurídica ha permitido beneficiarse de la deducción en sede de la sociedad de gastos no relacionados con la propia actividad. Ha permitido de esta forma, obtener una ventaja fiscal indebida y el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública.

La conducta de D. **Axy** al no aplicar la valoración correspondiente a las operaciones vinculadas realizadas ni cumplir con las obligaciones de documentación de las mismas, no deja margen a la interpretación, sin que la conducta regularizada por la Inspección se justifique la aplicación razonable de la normativa tributaria, ni en una laguna legal, ni revista los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible, lo que daría lugar a la exclusión de responsabilidad. Existe culpabilidad por cuanto que el traslado de rentas de la persona física a la sociedad sin observarse las reglas de valoración de operaciones vinculadas, supone una intención de rebajar la carga fiscal del conjunto de ambas partes.

A la vista de lo expuesto se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes por lo que se aprecia el concurso de culpa, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT; no pudiendo apreciar buena fe en su proceder en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tendente a la elusión del pago del impuesto, ya que implicó el incumplimiento frontal y manifiesto de las normas establecidas por la Ley del Impuesto y la propia Ley General Tributaria, actuando con ánimo al menos negligente, al haber incluido en su declaración del impuesto como deducibles.

(...)

En conclusión, que su conducta estuvo dirigida al impago del tributo correspondiente, no pudiendo entenderse que el obligado tributario haya actuado con la diligencia debida, o que se hubiera hecho una interpretación razonable, pero errónea, de la norma de aplicación, ya que la misma no presenta ningún tipo de oscuridad o imprecisión que pudiera haberle llevado a un error en su interpretación, siendo la ley y el reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y la normativa contable, claros al establecer los requisitos que deben cumplir los gastos para que tengan carácter de fiscalmente deducibles.

La consideración de no deducibles de aquellos gastos que no guarden correlación con la obtención de los ingresos ni con el ejercicio de la actividad económica, esta refrendada por la doctrina, expresada en las contestaciones a consultas vinculantes realizadas por la Dirección General de Tributos V2813/2010 de 27-12-10 y V2783/2010 de 22-12-2010, consultas 2238/2001 de 17-12-2001 y 1135/2001 de 15-6-2001; así como en la resolución del TEAR de Valencia de 28-11-2003.

Por su parte, la jurisprudencia mantiene el mismo criterio en sentencias del Tribunal Supremo de 27-5-2010, y 16-7-2009, de la Audiencia Nacional de 15-2-2010 y del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 26-3-2009.

Por tanto, la conducta del obligado tributario resultó constitutiva de infracción tributaria no concurriendo ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/03, resultando plenamente sancionable."

"A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta del interesado, si debe ser calificada como culpable en todo caso, -a los efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre-, ya que presentó unas declaraciones incompletas o inexactas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los periodos de referencia, al no haber declarado las operaciones realizadas con la sociedad vinculada **X SL**, de la que era socio y administrador, a su correspondiente valor de mercado. Como consecuencia de ello dejó de ingresar las cuotas del IRPF del periodo objeto de comprobación: 2012.

Así, D. **Axy** era en 2012 administrador único de la sociedad **X S.L.**

Pese a la independencia de ambas personas en el orden jurídico, es evidente e innegable una estrecha vinculación entre las mismas y un conocimiento total y absoluto, por ambas, de las actividades de una y otra, así como de sus obligaciones y las consecuencias de su incumplimiento.

De los hechos recogidos en el acuerdo de liquidación puede concluirse lo siguiente:

- **Axy** ha sido quien ha creado la sociedad, la participa, administra y controla. Del análisis de la documentación aportada en el curso del procedimiento inspector se ha comprobado que el obligado tributario era en el ejercicio referido socio mayoritario y administrador único de la sociedad "**X, SL**", por lo que es evidente una estrecha vinculación entre ambos, y un conocimiento total y absoluto, por ambos, de los servicios prestados, así como de sus obligaciones y las consecuencias de su incumplimiento.

- **Axy** es la persona que prestaba los servicios en **X, SL** era conocedor y sin embargo lo pretendió ocultar, como se deduce de los documentos, escritos presentados en el Ministerio de Fomento, en Ayuntamientos, recursos interpuestos...que se han aportado a la Inspección eliminando los datos identificativos de los Letrados que intervienen, para que éste dato esencial no sea conocido por la Inspección, dada la transcendencia que dicha información tendría en su situación tributaria.

- Del análisis de la documentación aportada por el obligado tributario en el curso de la comprobación y en el trámite de alegaciones, se ha comprobado que **Axy** era la persona clave en la sociedad **X, SL** y que prestaba personalmente los servicios jurídicos y de gestión de clientes por los que, su único cliente, la sociedad **Q ASESORES, SL**, (sociedad de la que también es socio y administrador solidario) facturó a clientes finales, propietarios de las fincas. Y sin embargo la sociedad **X, SL** no retribuyó al socio por dichos servicios.

-La sociedad no aporta, a juicio de la inspección, valor añadido relevante a la parte de actividad económica correspondiente a los servicios realizados para ella por su administrador.

-Claramente puede concluirse que la actividad podría haberse realizado directamente por la persona física, sin necesidad de actuar ésta a través de una sociedad.

-No procedería regularización tributaria alguna si la valoración de la remuneración de la persona jurídica a la persona física hubiese sido al valor normal de mercado, lo que no ha ocurrido.

Tanto el socio como la sociedad deberían haber valorado a valor de mercado la prestación de servicios realizada por el socio.

-Colaboración activa de la sociedad. Estos hechos han quedado probados, no sólo porque **X, SL** careciera de personal contratado ni subcontratado para prestar los mismos, sino del análisis de la numerosa documentación aportada: facturas de procuradores, escritos dirigidos a la Administración, recursos interpuestos en representación de los titulares de fincas, correspondencia con los clientes... que han puesto de manifiesto la intervención personal y esencial de **Axy** como Letrado en expedientes expropiatorios que manifestaban que eran prestados por otros profesionales, así como la intervención personal de **Axy** para mantener relación directa con los clientes así como los trabajos previos para la captación de los mismos.

Como se deduce de lo anterior, el esquema defraudatorio es articulado a través de una sociedad totalmente controlada por el administrador **X SL**.

Lo anterior permite apreciar que la concurrencia de la persona jurídica y la más que incorrecta valoración de la operación vinculada ha permitido al socio mayoritario y administrador único de la sociedad, eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRPF.

Por ello, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, no pudiendo apreciar buena fe en su proceder en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, dado que el mismo fue tendente a la elusión del pago del impuesto; apreciándose el concurso de dolo, culpa o negligencia suficiente en el actuar de D. **Axy**, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT, ya que su conducta implicó el incumplimiento frontal y manifiesto de las normas establecidas por la Ley del Impuesto, y la propia Ley General Tributaria, actuando con ánimo al menos negligente no valorando debidamente a precio de mercado los trabajos realizados para la sociedad con la que tenía vinculación, y que dio lugar a menores ingresos declarados por él en su declaración del impuesto. De lo expuesto se deduce la concurrencia en la conducta del obligado tributario, del elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria, apreciando indicios de culpabilidad en la actuación de la persona física e indicios de una colaboración activa de la sociedad en la actuación de la persona física.

En cuanto a las alegaciones del contribuyente, se refieren a cuestiones de fondo relativas a los hechos que dieron lugar a la regularización propuesta en el expediente de inspección instruido respecto del Impuesto y periodo comprobados. Dichas cuestiones no se refieren al expediente sancionador propiamente dicho, sino al expediente de inspección que se trata de un expediente distinto e independiente con una tramitación separada, tal como dispone el artículo 208.1 de la LGT y todas las cuestiones ahora alegadas que competen propiamente a dicho expediente, ya han sido planteadas en las alegaciones presentadas por el contribuyente al acta nº ...16 y contestadas durante la tramitación del propio expediente instruido respecto de la cuota e intereses de demora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2011-2012, concretamente en el acuerdo de liquidación dictado en esta misma fecha, al que nos remitimos; no siendo éste el momento procesal oportuno ni para reiterar su planteamiento ni para su contestación. El contribuyente no alega nada respecto a la tipificación, culpabilidad, calificación y cuantificación de la infracción y sanción.

Por otra parte, la conducta del contribuyente, no se encuentra amparada en ninguna interpretación razonable de la norma, ya que la obligación de valorar las operaciones vinculadas a precio de mercado, no plantean dudas razonables, en cuanto a la interpretación de la normativa contable y del propio impuesto. En consecuencia, la conducta del obligado tributario, sí resultó constitutiva de infracción tributaria debiendo ser sancionada al no concurrir ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/03."

En definitiva, se estima que la conducta de la obligada tributaria fue voluntaria y consciente, apreciándose el concurso de culpa y no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en la norma.

DECIMOSÉPTIMO.

En relación con la motivación del acuerdo sancionador, dispone el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria que

"La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley".

Por su parte dispone el artículo 24.1 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, por lo que aquí interesa, que

"El órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente."

No siendo objeto de controversia que el acuerdo sancionador tiene el contenido mínimo que requiere el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, discrepa sin embargo el interesado acerca de la motivación de la resolución del expediente sancionador.

Pues bien, como tiene reiteradamente dicho este Tribunal, por motivación debe entenderse aquélla que permite conocer las razones que conducen a la decisión adoptada y que, en definitiva, justifican la actuación administrativa. Se trata de un requisito o elemento del acto administrativo reflejado en el artículo 54.1 de la Ley 30/1992 que, de acuerdo con reiteradas Sentencias del Tribunal Supremo (v.gr. 04-06-1991), cumple diferentes funciones. Ante todo y desde un punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración, pero en el terreno formal -exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo- no es sólo una cortesía, sino que constituye una garantía para el administrado, que podrá así impugnar, en su caso, el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se funda. Además y, en último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración -artículo 106 de la Constitución- que sobre su base podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios. En este sentido, sigue destacando la sentencia citada, la falta de motivación o la motivación defectuosa puede integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante. En el deslinde de ambos supuestos se ha de haber indagado si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la indefensión del administrado.

Y acerca de la indefensión tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional han declarado que dicha indefensión "(...) sólo tiene lugar cuando se priva al justiciable de alguno de los instrumentos que el Ordenamiento pone a su alcance para la defensa de sus derechos, o se impide la aplicación efectiva del principio de contradicción, con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado: la indefensión <<consiste en un impedimento del derecho a alegar y de demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación en que se impide a una parte, por el órgano judicial en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción>> (STC 89/86 de 1 de julio, F.J.2º). (...). Para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúa al interesado al margen de toda posibilidad de acceder a un proceso judicial en el que pueda obtener la tutela o de alegar y defender en el mismo sus derechos, no basta con una simple vulneración meramente formal sino que es necesario que aquel efecto material de indefensión se produzca (...)".

Así las cosas, partiendo de la concepción de la motivación y de la indefensión mantenida por los Tribunales reseñados, en el presente caso no aprecia este Tribunal la falta de motivación invocada y ello porque el acuerdo sancionador describe tanto los hechos sancionados con cita expresa de la norma que se considera infringida como las razones concretas por las que se aprecia la responsabilidad del contribuyente.

Decimoctavo.

Alega el reclamante incorrecta cuantificación de la base de la sanción, que debería atender a la diferencia entre lo no ingresado por la persona física y lo abonado por la sociedad, ya que ese sería el perjuicio para la Hacienda Pública.

Véase que la infracción cometida resulta tipificada en el artículo 191 de la LGT, disponiéndose en el apartado primero de la misma que, "la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción".

Así, el citado precepto rechaza lo alegado por el recurrente, toda vez que la base de cálculo resulta ser la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción, infracción esta cuya tipificación resulta ser el dejar de ingresar parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo. No cabe duda de que, siendo la actuación del sujeto pasivo merecedora del reproche que supone la sanción, la de haber presentado las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2011 y 2012 autoliquidando un importe menor del procedente, serán las cantidades dejadas de ingresar en cada ejercicio las que constituyan la base de cálculo de la correspondiente sanción.

Admitir las tesis del interesado supondría una clara vulneración del principio de tipicidad al que está sujeta la potestad sancionadora, toda vez que no solo supondría eliminar un supuesto tipificado por la norma (que el sujeto pasivo deje de ingresar parte de la deuda tributaria que resultaba de la correcta presentación de su autoliquidación), sino que, al tiempo, supondría tipificar de manera novedosa como actuación constitutiva de infracción tributaria, el que los sujetos pasivos vinculados en los términos del artículo 16 del TRLIS, en conjunto,

hayan dejado de ingresar parte de la deuda tributaria que globalmente les correspondería a ambos de acuerdo con la imposición personal de cada uno de ellos.

Ha de hacerse constar que es doctrina de este TEAC que la base de cálculo es la cantidad dejada de ingresar en cada ejercicio y que no puede admitirse la tesis de que la base de cálculo sea el importe no recaudado por la Hacienda Pública, esto es la diferencia entre lo ingresado por la sociedad y la cuota dejada de ingresar por la persona física/socio. Dicha doctrina se recogió en resoluciones de 5/06/2014 (RG 3478/13) y 11/09/2014 (RG 5473/2012) y mas recientemente, de 15/10/2018 (RG 5697/16). Pues bien, la primera de las resoluciones ha sido confirmada por **sentencia de la Audiencia Nacional de .../06/2016** (recurso .../2014)

Se desestiman, en consecuencia, las pretensiones del interesado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.