

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084258

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de octubre de 2021

Sala 1.^a

R.G. 5589/2019

SUMARIO:

Base imponible. Comprobación de valores. La comprobación de valores al margen del procedimiento de gestión. Procedimiento de inspección. IS. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas.

Compatibilidad del desarrollo simultáneo de varios procedimientos de inspección respecto de todos los obligados tributarios que sean parte en una operación vinculada. El interesado alega, en primer lugar, que la Inspección no siguió el procedimiento establecido en los arts. 16.9 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) y 21.4º del RD 1777/2004 (Rgto IS), para la valoración de las operaciones vinculadas, incurriendo en causa de nulidad. Señala que la Inspección tramitó dos procedimientos de inspección simultáneos frente a las dos partes vinculadas, la sociedad y el socio persona física, sin esperar -como exige la norma- a la firmeza de la liquidación en la que se contiene la corrección valorativa para regularizar a la otra parte. La valoración de mercado de las operaciones vinculadas se realizó en sede de la sociedad, por lo que la Inspección tendría que haber esperado a que la liquidación de la sociedad hubiera adquirido firmeza para regularizar al socio. La tesis del interesado no es compartida por el Tribunal, puesto que las normas especiales del art. 21 del RD 1777/2004 (Rgto IS) se aplican en un supuesto concreto: aquellos casos en los que la Administración ha decidido iniciar un procedimiento de inspección únicamente respecto de una de las partes vinculadas. En este caso, para garantizar las plenas posibilidades de defensa de la parte de la operación vinculada que no ha sido objeto de inspección, se prevé que se le notifique la liquidación practicada al obligado tributario inspeccionado en cuya sede se valora la operación vinculada, para que aquella pueda personarse en la reclamación o recurso que éste pueda interponer y presentar las oportunas alegaciones o, en el caso de que el obligado tributario no recurriera, para que pueda interponer ella misma recurso o reclamación, de acuerdo con lo que dispone el art. 16.9.2º RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) en relación con el art. 232 de la Ley 58/2003 (LGT). Ahora bien, tales normas procedimentales no pueden extenderse sin más a aquellos supuestos en los que la Administración ha iniciado procedimientos de inspección simultáneos con ambas partes vinculadas.

La regularización simultánea de las partes intervinientes en la operación vinculada ha sido confirmada por el TEAC, en Resolución TEAC, de 8 de septiembre de 2016, RG 4202/2016 (NFJ063536) en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, y ratificada por el Tribunal Supremo en Sentencia, de 18 de mayo de 2020, recurso nº 6187/2017 (NFJ077818). Y si bien el Tribunal conoce la STS, de 15 de octubre de 2020, recurso nº 437/2018 (NFJ079410), no obstante, esta última, dictada sólo unos meses después, no dice modificar ni matizar el criterio sentado en la anterior, por lo que el Tribunal mantiene el criterio establecido en la Resolución TEAC, de 8 de septiembre de 2016. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 150 y 232.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 184.

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

RD 1777/2004 (Rgto IS), art. 21.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 25 de octubre de 2021

RECURSO: 00-05589-2019

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: Axy - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

INTERESADO: ... - NIF ---

DOMICILIO: ...

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

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, notificada el 9 de abril de 2019, por la que se resuelven de forma acumulada, en primera instancia, las reclamaciones económico-administrativas .../2015 y .../2015, interpuestas contra el acuerdo de liquidación con número de referencia A23-...3, y el acuerdo sancionador con número de referencia A23-...6, derivado de la anterior liquidación, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se iniciaron actuaciones inspectoras mediante comunicación notificada al interesado el 25 de septiembre de 2014, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicios 2010 y 2011, de alcance general.

De estas actuaciones resultó la liquidación provisional objeto de la presente reclamación, notificada el 23 de septiembre de 2015.

El motivo de la regularización fue, en síntesis, el ajuste a valor de mercado de las operaciones vinculadas efectuadas entre el reclamante y la entidad XZ SL (entidad unipersonal de la que es socio y administrador único), consistentes en la prestación de servicios profesionales por parte del socio a la Sociedad, de carácter periodístico y publicitario, considerando la Inspección que dichas operaciones figuran por un importe inferior al de mercado en las declaraciones de IRPF de los ejercicios 2010 y 2011 presentadas.

Derivado de lo anterior, se dictó un acuerdo de imposición de sanción.

Segundo.

Frente a dichos acuerdos de liquidación y de imposición de sanción la reclamante interpuso ante el TEAR de Madrid, las reclamaciones económico-administrativas .../2015 y .../2015, resueltas en resolución notificada el 9 de abril de 2019, en la que se desestima la reclamación relativa a la liquidación y se estima la relativa al acuerdo sancionador, anulándolo.

Tercero.

Disconforme con el acuerdo de liquidación, el interesado interpuso el presente recurso de alzada ordinario ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el 9 de mayo de 2019.

En el escrito de interposición hace, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1ª.- Vulneración del procedimiento establecido en el artículo 16.9 TRLIS para la valoración de las operaciones vinculadas, dada la imposibilidad de iniciar dos procedimientos de comprobación simultáneos contra las dos partes vinculadas.

2ª.- Incorrecta determinación del valor de mercado por la Inspección: improcedencia de aplicar el método del Precio libre comparable.

3ª.- Ad cautelam. Aunque se aceptase la tesis de la inspección, el valor normal de mercado fijado por esta sería erróneo.

El 13 de agosto de 2021 presenta escrito de alegaciones complementarias en el que se completa la alegación relativa a la incorrecta aplicación por parte de la Inspección de lo dispuesto en el artículo 16.9 LIS.

Cuarto.

En paralelo a este procedimiento, la Inspección también dictó acuerdos de liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 y 2011, a la entidad XZ SL, corrigiendo la valoración de las operaciones vinculadas objeto de este recurso. Dichos acuerdos también fueron objeto de reclamación económico-administrativa

ante el TEAR de Madrid (.../15 y .../15), que desestimó las pretensiones de la reclamante mediante resolución que no nos consta que haya sido recurrida en vía judicial, por lo que sería firme.

Quinto.

Con carácter previo al procedimiento inspector que nos ocupa, se siguieron procedimientos inspectores simultáneos frente al reclamante (por el IRPF) y a su sociedad XZ SL (por el IS), ambos por los ejercicios 2007, 2008 y 2009, en los que se regularizó el valor de las operaciones vinculadas efectuadas entre ambas partes vinculadas, casi idénticas a las que son objeto de este recurso. Las liquidaciones derivadas de los mismos se reclamaron ante el TEAR de Madrid y, posteriormente, en vía judicial.

El recurso relativo al IRPF se desestimó en la Sentencia de ... de 2017, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (ROJ: STSJ M .../2017) y el relativo al IS 2007, 2008 y 2009 en la Sentencia de ... de 2017, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (ROJ: STSJ M .../2017).

La sentencia relativa al IRPF se recurrió en casación ante el Tribunal Supremo, que desestimó las pretensiones del reclamante en la Sentencia de ... de 2020 (ROJ: STS .../2020), en particular, desestimó la pretensión relativa a la vulneración del procedimiento establecido en el artículo 16.9 TRLIS, que el reclamante sostiene en esta vía económico administrativa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho del acuerdo de liquidación confirmado por la resolución del TEAR. En particular, debe pronunciarse sobre las siguientes cuestiones:

- La conformidad a derecho del procedimiento seguido para practicar la valoración por el valor normal de mercado
- La conformidad a derecho de la valoración practicada

Tercero.

El reclamante alega, en primer lugar, que la Inspección no siguió el procedimiento establecido en los artículos 16.9 del TRLIS y 21.4º del RIS, para la valoración de las operaciones vinculadas, incurriendo en causa de nulidad.

Señala que la Inspección tramitó dos procedimientos de inspección simultáneos frente a las dos partes vinculadas, la sociedad (XZ SL) y el socio persona física (D. Axy), sin esperar -como exige la norma- a la firmeza de la liquidación en la que se contiene la corrección valorativa para regularizar a la otra parte. La valoración de mercado de las operaciones vinculadas se realizó en sede de la sociedad, por lo que la Inspección tendría que haber esperado a que la liquidación de la sociedad hubiera adquirido firmeza para regularizar al socio. Invoca en este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020 (ROJ 3283/2020), con la que el tribunal Supremo habría venido a rectificar la doctrina que emana de la previa sentencia de este Tribunal de ... (ROJ .../2020).

Para analizar esta alegación de la reclamante conviene partir de los preceptos que cita. El artículo 16.9 del TRLIS prevé lo que sigue:

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

1.º La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

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

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

Por su parte, el artículo 21 del RIS desarrolla el artículo 16.9.3º TRLIS, disponiendo en su apartado cuatro lo siguiente:

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

La tesis de la reclamante no puede ser compartida por este Tribunal, puesto que las normas especiales del artículo 21 del RIS se aplican en un supuesto concreto: aquellos casos en los que la Administración ha decidido iniciar un procedimiento de inspección únicamente respecto de una de las partes vinculadas. En este caso, para garantizar las plenas posibilidades de defensa de la parte de la operación vinculada que no ha sido objeto de inspección, se prevé que se le notifique la liquidación practicada al obligado tributario inspeccionado en cuya sede se valora la operación vinculada, para que aquella pueda personarse en la reclamación o recurso que éste pueda interponer y presentar las oportunas alegaciones o, en el caso de que el obligado tributario no recurriera, para que pueda interponer ella misma recurso o reclamación, de acuerdo con lo que dispone el artículo 16.9.2º TRLIS en relación con el artículo 232 LGT.

Ahora bien, tales normas procedimentales no pueden extenderse sin más a aquellos supuestos en los que la Administración ha iniciado procedimientos de inspección simultáneos con ambas partes vinculadas.

Este proceder de la Inspección, motivado por razones evidentes de eficiencia y economía de medios y por la intrínseca naturaleza bilateral de la operación, para asegurar el adecuado conocimiento de los detalles concernientes a la misma, no supone ningún tipo de menoscabo al derecho de defensa de las partes intervinientes, toda vez que cada una de ellas va a poder alegar lo que convenga a su derecho respecto de la comprobación del valor, en el seno de su propio procedimiento de inspección, además de poder recurrir la determinación de dicho valor al impugnar la liquidación que le practiquen.

La posibilidad de realizar actuaciones con diversos obligados tributarios en operaciones vinculadas tiene amparo normativo, pues así se contemplaba implícitamente en el artículo 184.2 b) RGAT como supuesto de especial complejidad de las actuaciones inspectoras, en desarrollo del artículo 150.1 a) LGT: "cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios".

La regularización simultánea de las partes intervinientes en la operación vinculada ha sido confirmada por este TEAC, en Resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, de 8 de septiembre de 2016 (R.G. 00/04202/2016), y ratificada por el Tribunal Supremo precisamente en relación con las operaciones vinculadas efectuadas entre el reclamante (D. Axy) y su sociedad (XZ SL).

Como señalábamos en los antecedentes de hecho, se dictaron liquidaciones por IS a la sociedad XZ SL, ejercicios 2007, 2008 y 2009, reclamadas ante el TEAR de Madrid y recurridas ante el TSJ de Madrid y posteriormente ante el Tribunal Supremo en recurso de casación resuelto por la Sentencia de ... de 2020, del Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso, con ROJ: STS .../2020. En el recurso, se planteó por la sociedad vinculada, entre otras cuestiones, "la vulneración del procedimiento legalmente establecido para valorar las operaciones vinculadas por haber realizado la Inspección dos procedimientos de comprobación simultáneos e independientes contra dos personas vinculadas entre sí, lo que, a juicio de la parte actora, hoy recurrente en casación, infringe el art. 16.9 del Real Decreto Legislativo 4/2004".

El Tribunal Supremo respondió a esta cuestión en el Fundamento de Derecho Quinto, en los siguientes términos (subrayados del TEAC):

"QUINTO.- La interpretación del alcance de la regularización de varios obligados tributarios afectados por la modificación de valoraciones de operaciones vinculadas.

El recurso de casación plantea una segunda cuestión que, sin ser rechazada explícitamente en el auto de admisión, no constituyó el asunto sobre el que se concretó el interés casacional. Sin embargo, esta Sala ha constatado posteriormente, en otro asunto, la existencia de interés casacional en la cuestión que suscita aquí la parte recurrente. Concretamente, hemos declarado en el auto de la Sección de Admisión dictado en el recurso de casación 437/2018, que resulta de interés casacional objetivo resolver la cuestión consistente en:

"Determinar si, en interpretación del artículo 16.9.3º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y del artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido o no firmeza.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 16.9.3º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, así como el artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio".

Como quiera que sobre dicha cuestión se ha extendido el recurso de casación de la actora, y la parte recurrida ha formulado alegaciones, ningún obstáculo existe para que esta Sala aborde dicha cuestión en el ámbito del presente recurso de casación.

Recordemos ahora que el motivo del recurso que plantea la actora es la vulneración del procedimiento legalmente establecido para valorar las operaciones vinculadas por haber realizado la Inspección dos procedimientos de comprobación simultáneos e independientes contra dos personas vinculadas entre sí, lo que, a juicio de la parte actora, hoy recurrente en casación, infringe el art. 16.9 del Real Decreto Legislativo 4/2004.

El art. 16.9 del TRLIS en la redacción aplicable dispone lo siguiente:

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

1º La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

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

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

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

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

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

La Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, señala que esta Ley tiene por objeto la aprobación de diversas modificaciones normativas destinadas a la prevención del fraude fiscal, en particular en la regulación de las operaciones vinculadas.

Para cumplir los objetivos pretendidos, la Ley 36/2006 modifica la regulación de las operaciones vinculadas redactando el artículo 16.1.1º del modo siguiente:

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

Conviene recordar que hasta la entrada en vigor de la Ley 36/2006, el TRLIS disponía en su artículo 16.1 que:

"1. La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación (...)".

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

Consecuencia obligada de dicha modificación es la diferente regulación del procedimiento de comprobación del valor de las operaciones vinculadas, al desaparecer con la nueva regulación el requisito de la "tributación inferior" o del "diferimiento de la tributación" para que la Administración pudiera valorar a mercado las operaciones vinculadas y encontrarse los obligados tributarios, por el contrario, obligados en todo caso a valorar a mercado.

En efecto, el artículo 16 del RIS, antes de ser modificado por el RD 1793/2008, de 3 de noviembre, disponía:

Artículo 16. Procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado 1. Cuando la Administración tributaria haga uso de la facultad establecida en el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto (RCL 2004, 640 y 801), se procederá de la siguiente manera:

a) Se notificará a la otra parte vinculada, excepto si no está sujeta al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la existencia de un procedimiento de comprobación del que puede derivarse la valoración de la operación vinculada por un valor diferente al pactado por las partes, expresando los motivos por los que puede proceder dicha valoración y los métodos que podrán ser tomados en consideración para establecer el valor normal de mercado.

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

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

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

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

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

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

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

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

Así pues, antes de la reforma operada por la Ley 36/2006 la comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas se configuraba como un procedimiento autónomo del propio procedimiento inspector

que se seguía con el obligado tributario. En ese procedimiento autónomo tenían entrada también las partes vinculadas con el obligado tributario que estaba siendo sometido al procedimiento de inspección. Es de todo punto lógico la participación de dichas partes vinculadas si se tiene presente que la Administración sólo podía valorar a mercado las operaciones cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación, lo que hacía conveniente la participación de todas las partes implicadas a fin de poder determinar fundadamente la concurrencia o no de esa "tributación inferior" o de ese "diferimiento de la tributación" que había de valorarse en el conjunto de las entidades o personas implicadas. La conclusión alcanzada al respecto era, sin duda, determinante de la posibilidad de valorar a mercado las operaciones.

Pues bien, la entrada en vigor de la Ley 36/2006, hace desaparecer el condicionante de la "tributación inferior" o del "diferimiento en la tributación", y dado que los obligados tributarios están obligados a valorar a mercado en todo caso las operaciones vinculadas, pudiendo comprobarlo la Administración, pierde su sentido la existencia del citado procedimiento autónomo y especial y la participación en él de las partes vinculadas con el obligado tributario respecto del que se ha iniciado el procedimiento inspector, de forma que la comprobación del valor de mercado de tales operaciones pasa a configurarse como una actuación más del procedimiento inspector seguido con el obligado tributario, esto es, se va a desarrollar en el seno del propio procedimiento inspector iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria va a ser objeto de comprobación, de manera que las actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario hasta que se dicte la liquidación como consecuencia de la corrección valorativa. Las demás partes vinculadas se integran en el procedimiento una vez que éste ha concluido respecto del obligado tributario principal, es decir, cuando la Administración ya ha practicado la corrección valorativa y le ha girado la liquidación tributaria provisional.

Dicha participación queda limitada a la vía de recurso y reclamaciones, no pudiendo intervenir en la fase previa de la comprobación del valor normal de mercado.

Ahora bien, todo ello no excluye la posibilidad de que la Administración pueda llevar a cabo sus actuaciones de comprobación e investigación iniciando simultáneamente comprobaciones inspectoras respecto de las distintas partes vinculadas implicadas, que es cabalmente lo que ha ocurrido en este caso.

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

Sin embargo, tal tesis no puede ser compartida, ya que las normas especiales del artículo 21 del RIS tienen su ámbito de aplicación en un supuesto concreto: aquellos casos en los que la Administración ha decidido iniciar un procedimiento de inspección únicamente respecto de una de las partes vinculadas. Ciertamente, cuando la Administración ha iniciado actuaciones inspectoras exclusivamente sobre un obligado tributario, resulta de plena aplicación el sistema derivado del art. 21 RIS, de manera que:

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

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

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

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

En primer lugar, el propio tenor literal de los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS permite afirmar que el procedimiento de comprobación del valor normal de mercado que en ellos se regula está previsto sólo para aquellos supuestos en los que se ha iniciado un procedimiento de inspección respecto de un obligado tributario y en su seno se observa que existen operaciones vinculadas que hay que valorar a mercado. Nada dicen los preceptos indicados

respecto a otra situación como la del recurrente, si excluyen que se siga un procedimiento respecto a cada una de las partes de la operación vinculada, de manera que respecto de cada una de las partes de la operación vinculada se sigan procedimientos de inspección, que podrán tener incluso un ámbito más amplio que dichas operaciones vinculadas.

Por otra parte, la regulación contenida en los preceptos indicados, pretende garantizar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de sus legítimos intereses para esas otras partes vinculadas, bajo la hipótesis de que éstas no están siendo objeto de inspección. A tal fin, obliga a notificar a las demás partes vinculadas la liquidación practicada, sobre la base de la corrección valorativa, al obligado tributario inspeccionado en cuya sede se realiza la valoración de la operación vinculada, para que aquellas puedan personarse en la reclamación o recurso que éste pueda interponer y presentar las oportunas alegaciones o, en el caso de que el obligado tributario no recurriera, para que puedan interponer ellas mismas recurso o reclamación.

Por contra, cuando ha existido, como en este caso, una comprobación inspectora simultánea de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas, quedan plenamente garantizados los fines expuestos de la regulación procedimental que se analiza. Por un lado, se aseguró desde el inicio la homogeneidad y coherencia del ajuste, al citarse para inspección a las distintas partes vinculadas. Por otro, queda asegurado también que el ajuste se basará en los mismos criterios puesto que se comprueba a la vez a todas las partes implicadas. Finalmente, se salvaguarda adecuadamente el ejercicio del derecho a la defensa de los legítimos intereses de todas las partes vinculadas, toda vez que cada una de ellas va a poder alegar lo que convenga a su derecho respecto de la comprobación del valor, en el seno de su propio procedimiento de inspección, además de poder recurrir la determinación de dicho valor al impugnar la liquidación que a cada una le haya sido practicada.

La finalidad de que las demás partes vinculadas puedan defender sus legítimos intereses en un procedimiento de inspección del que no forman parte, pero cuyos resultados pueden afectarles, es el objetivo del artículo 16.9 del TRLIS al reconocerles el derecho a personarse en el recurso o reclamación presentado por el único obligado tributario inspeccionado o, en defecto de dicho recurso o reclamación, a impugnar directamente la liquidación practicada a aquél. Es por ello que, para poder ejercitar ese derecho el artículo 21.1 del RIS ha previsto que cuando la corrección valorativa no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en que se lleve a cabo (el del obligado tributario inspeccionado), la propuesta de liquidación que se derive de la misma se documentará en acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria.

Pero ello no obsta, ha se ha dicho, a que, cuando se desarrollan procedimientos de inspección simultáneos respecto de las distintas partes vinculadas, cada una va a poder defender también sus legítimos intereses, en este caso mediante la impugnación de la liquidación que le sea practicada en el seno de su respectivo procedimiento de inspección.

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

La regulación analizada sí obliga, sin embargo, a posponer la regularización de las demás partes vinculadas - que no son objeto de inspección- hasta el momento en que el valor de mercado determinado se convierta en firme, cosa que no sucedía con la regulación anterior, en la que podía liquidarse, pero quedando suspendida la ejecutividad de la liquidación.

En efecto, la posposición de la regularización tributaria de las demás partes vinculadas al momento en que la liquidación practicada al obligado tributario inspeccionado adquiera firmeza, tiene sentido cuando tan sólo una de las partes implicadas está siendo sometida a inspección por las operaciones vinculadas. Pero no cuando cada parte puede realizar plenamente actuaciones de defensa e impugnar cuanto tenga por conveniente, también la valoración resultante.

De hecho, es bien indicativo de la carencia de obstáculo real alguno para la integridad del derecho de defensa que el recurrente no ha aducido ningún óbice de indefensión o merma de garantías reales en tal sentido. Así, en el expediente obra (documento 29, epígrafe 2.1.3.1.1.29 del expediente de la AEAT) la valoración de la operación vinculada, habiendo tenido acceso a todos los elementos y datos tomados en consideración, sin que sean hayan sido desvirtuados. Sin duda que, en esta situación de prosecución de dos procedimientos, será conveniente que la Administración tributaria primero, y en la eventual fase de reclamación económico administrativa, después, se adopten las medidas de coordinación necesarias entre los distintos procedimientos. Pero, en cualquier caso, conviene recordar que estamos ante una liquidación que tiene carácter provisional, tal y como establece el art. 101.4 LGT, en relación al art. 190.2.c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, por cuanto la comprobación afecta a "[...] la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas".

En conclusión, pues, las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS son de aplicación solo respecto de aquellos supuestos de hecho para los que explícitamente han sido dictadas, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas. Su aplicación no puede extenderse, por tanto, a aquellas situaciones en las que se han iniciado simultáneamente procedimientos de inspección respecto de las distintas partes vinculadas. Ello no significa, en absoluto, mengua o incumplimiento alguno de las garantías y finalidades pretendidas con las normas procedimentales especiales analizadas, pues tanto unas como otras quedan plenamente salvaguardadas con el mero cumplimiento de las normas que regulan con carácter general los procedimientos de inspección seguidos con las distintas partes implicadas en cuyo seno se realizan las actuaciones de determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas y con las vías de reclamación o recurso que el ordenamiento tributario reconoce a aquéllas. En este sentido, lo relevante es garantizar la integridad del derecho de defensa previsto en el art. 24 CE y art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/C 364/01) a través del pleno acceso a la totalidad de la documentación procedente de otro procedimiento, así como la plenitud de medios de impugnación y posibilidad de revisión por parte del Tribunal ante el que pueda ser recurrido el acto que concierne al contribuyente, tal y como hace ver la STJUE de 16 de octubre de 2019 (ECLI:EU:C:2019:861) en un supuesto que, aún relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, guarda analogía con la problemática de procedimientos separados con hechos y apreciaciones vinculadas. Todas estas garantías han sido debidamente observadas en este procedimiento por lo que no se ha producido ningún tipo de indefensión y menos aún la vulneración absoluta del procedimiento que postula la recurrente.

Por consiguiente, procede desestimar el recurso de casación en éste punto."

Por todo lo anterior, no podemos sino rechazar este motivo de recurso, y adoptar para los ejercicios 2010 y 2011 la misma solución que adoptó el Tribunal Supremo para para las mismas partes vinculadas, en relación con los ejercicios 2007 a 2009.

El reclamante alega que la Sentencia de 15 de octubre de 2020, del Tribunal Supremo, con ROJ: STS 3283/2020, viene a rectificar la doctrina que emana de la previa sentencia de ... de 2020, pues aun cuando no se diga expresamente, así se desprende con claridad de los fundamentos jurídicos de la sentencia de 15 de octubre de 2020, en la que, analizando un supuesto idéntico al resuelto el ... concluye que, para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido firmeza.

Este Tribunal conoce la sentencia invocada, en la que la cuestión que presenta interés casacional es: "Determinar si, en interpretación del artículo 16.9.3º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y del artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido o no firmeza".

Concluye la sentencia que: "En interpretación del artículo 16.9.3º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y del artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido firmeza".

No obstante, esta sentencia, dictada sólo unos meses después de la antes citada (ROJ: STS 951/2020), no dice modificar ni matizar el criterio sentado en ella, que como se ha dicho, se estableció precisamente para la comprobación de las operaciones vinculadas entre la sociedad y socio que nos ocupan y que, como hemos reproducido, avala expresamente, y tras un extenso razonamiento jurídico, que, como se ha hecho en este caso, "(...) la Administración pueda llevar a cabo sus actuaciones de comprobación e investigación iniciando simultáneamente comprobaciones inspectoras respecto de las distintas partes vinculadas implicadas", por lo que este Tribunal mantiene el criterio establecido en la resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, de 8 de septiembre de 2016, RG 00/04202/2016.

Cuarto.

La cuestión de fondo objeto de controversia es la valoración de la operación vinculada efectuada entre D. Axy y la entidad XZ SL, consistente en la prestación de servicios profesionales por parte del socio a la sociedad, de carácter periodístico y publicitario.

La Inspección considera que la retribución percibida por D. Axy de la sociedad es muy inferior al valor de mercado de su aportación, por cuanto los servicios prestados por XZ SL a sus clientes se basan esencialmente en la participación personalísima del reclamante y generan ingresos muy superiores.

Con carácter previo al examen de las alegaciones conviene exponer algunos aspectos analizados por la Inspección:

- El reclamante era, durante los ejercicios objeto de comprobación, socio único y administrador único de la entidad XZ SL.

- El domicilio social y fiscal de la sociedad coincide con el domicilio fiscal del reclamante y de su cónyuge.

- La entidad no tiene ningún trabajador dependiente al margen del socio con el que se plantea la operación vinculada en 2010 y 2011.

- Las operaciones vinculadas que se regularizan (detalladas en las páginas 9 y 10 de la liquidación), consisten, en síntesis, en la prestación de los siguientes servicios por D. Axy a la sociedad XZ SL: 1) la dirección y presentación de las retransmisiones de ... por Y, 2) la participación en las actividades promocionales que Y decida llevar a cabo en relación con ..., 3) la colaboración publicitaria con una serie de marcas, 4) la elaboración de artículos periodísticos y 5) la presentación de determinados eventos y galas, entre otros. En los contratos celebrados por la entidad con estos clientes se hace referencia expresa a la necesaria intervención del reclamante en la prestación de los servicios.

- En el año 2010 la totalidad de los ingresos obtenidos por la sociedad (656.822,55 euros) corresponde a los servicios anteriores, esto es, actividades profesionales realizadas personalmente por D. Axy en las que la intervención de este constituía el elemento esencial de la prestación del servicio correspondiente.

- En el año 2011 de los 837.650,35 euros obtenidos por la sociedad, 649.550,35 euros se corresponde a los servicios anteriores, prestados personalmente por D. Axy. El restante se corresponde al cobro a Y de los servicios profesionales de ... prestados por D. Bts (a través de la sociedad ...) en la retransmisión de ...).

La Inspección consideró que el método más adecuado para valorar las operaciones descritas era el método del precio libre comparable, previsto en la letra a) del artículo 16.4 del TRLIS, en tanto que para todas ellas se disponía de un comparable interno que satisfacía las condiciones de comparabilidad: los ingresos obtenidos por la sociedad XZ SL de terceros, como contraprestación de los servicios periodísticos y publicitarios prestados personalmente por D. Axy. Estos ingresos se corresponden con el precio que hubieran acordado por los servicios prestados partes independientes, puesto que los servicios prestados por el socio a la sociedad son idénticos o muy similares a los prestados por la sociedad a los terceros, cumpliéndose así las condiciones de comparabilidad:

- Los servicios que la sociedad presta a terceros están condicionados a que sea la persona física, D. Axy, la que necesariamente preste el servicio, de tal forma que las cualidades personales de la persona física son esenciales para la prestación del servicio.

- La función esencial de la prestación del servicio la asume la persona física, siendo los activos empleados en esencia sus cualidades como presentador o periodista.

- Los terceros contratan con la sociedad un servicio determinado siempre y cuando se realice por D. Axy. La persona física involucrada es la razón de ser de la contratación. En definitiva, de las propias condiciones contractuales se desprende el carácter personalísimo de la prestación.

- Estamos ante un mercado donde la contratación se realiza atendiendo a las características personales de la persona involucrada en la prestación del servicio.

Los ingresos obtenidos de terceros por la sociedad por la actividad profesional de D. Axy, se han minorado en el importe de los gastos deducibles en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos (81.114,80 euros en 2010 y 55.283,79 euros en 2011), resultando un valor de mercado ajustado de 575.707,76 euros en 2010 y 594.266,56 euros en 2011.

Por los servicios que D. Axy presta a XZ SL esta le retribuye con 200.000 euros anuales, que es la cantidad estipulada en el contrato suscrito entre el socio y la sociedad. En el año 2010 la sociedad satisface además las cuotas de autónomos correspondientes al reclamante (2.265,30 euros).

Por lo tanto, en la liquidación se aumentan los ingresos íntegros de los rendimientos de actividades económicas declarados por el contribuyente en 373.442,46 en 2010 y 394.266,56 en 2011.

Quinto.

El interesado considera que las cantidades que le fueron satisfechas por XZ SL se adecúan al valor de mercado, procediendo a continuación al análisis de las alegaciones en que se sustenta el presente recurso de alzada.

En primer lugar, el interesado alega, en contra de lo mantenido por la Inspección, que la sociedad XZ SL cuenta con los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de la actividad, generando un valor añadido más allá de la participación de D. Axy que no se ha tenido en cuenta por la Inspección. Los servicios prestados por XZ a terceros van mucho más allá de una mera prestación de servicios periodísticos de carácter personalísimo, incluyendo aspectos propios de una productora de programas de ... Prueba de ello es la intervención de Bts, profesional independiente, en las retransmisiones del año 2011.

Pues bien, en el caso que se nos plantea no cabe duda de que las cualidades personales y profesionales del reclamante son el único elemento determinante para que los terceros contraten con la sociedad. El obligado tributario es un profesional de reconocido prestigio en el sector de ..., siendo esa condición la que lleva a los diferentes clientes a entablar servicios con la sociedad que tengan por objeto a D. Axy, y no a cualquier otra persona.

Los contratos que obran en el expediente acreditan que la contratación con XZ SL se condiciona a que sea D. Axy quién preste los servicios, siendo esta una realidad indisponible para XZ SL. En el acuerdo de liquidación se reproducen las cláusulas esenciales de los dos contratos principales:

- el contrato con ..., por el cual la sociedad se compromete a poner a disposición de Y, en exclusiva, los servicios del presentador de las retransmisiones de ..., y
- el contrato con ..., por el cual la sociedad y el presentador se obligan a participar en las actividades promocionales o comerciales que Y decida llevar a cabo en relación con ..., incluidas aquellas telepromociones que se contraten con terceros anunciantes garantizando su máxima colaboración en este sentido.

De las mismas se desprende que lo que se contrata no es que XZ SL preste unos servicios de presentación de programas de televisión y publicidad, sino que sea el propio D. Axy quien los preste, y que la sociedad no interviene de modo alguno en la prestación de los servicios, puesto que el único compromiso que la sociedad asume frente a Y es que sea D. Axy quien personalmente retransmita los programas de ... y colabore lo máximo posible en las actividades publicitarias derivadas del mismo.

La sociedad no participa de modo alguno en la prestación de tales servicios. En 2010 y 2011 la entidad no tiene ningún trabajador dependiente al margen del socio con el que se plantea la operación vinculada y tampoco tiene medios personales ni materiales relevantes. El domicilio social es el domicilio personal del reclamante.

En definitiva, dado el carácter personalísimo de los servicios prestados y los escasos medios materiales y personales con los que cuenta la sociedad (más allá del socio y administrador único), tan solo la intervención personal y directa del reclamante en la prestación de los servicios justifica los contratos celebrados con terceros, sin participación de la sociedad.

Siendo esto claro, el único argumento al que se aferra el reclamante para considerar que los servicios no son comparables, es que, en el año 2011 la sociedad contrató a D. Bts para presentar junto a D. Axy las retransmisiones de ..., lo cual reflejaría que dispone de medios personales distintos de este, que aportan valor a la actividad del presentador.

No obstante, debemos rechazar este argumento, pues resulta claro que este servicio es puramente accesorio. Siendo la mejor prueba de ello que el contrato con D. Bts es de noviembre de 2011, mientras que el contrato principal de la sociedad, de retransmisión de ... para Y, se firma años antes, reportando 360.000 euros anuales fijos por un período de 5 años, más las cantidades que se le abonaran en concepto de publicidad, y exige únicamente la participación de D. Axy. La intervención de D. Bts es muy posterior, accesorio e independiente. Por ella la sociedad percibe una cantidad específica y adicional (factura núm. 267), que no se discute por la Inspección y queda al margen de la regularización.

Por lo tanto, resulta acreditado la única forma en que la entidad puede prestar el servicio contratado por los clientes es mediante la intervención personal del reclamante, no pudiendo la sociedad prestar los servicios por medio de otra persona (al ser las cualidades personales de aquella las que determinan la contratación) ni, menos aún, únicamente con los medios personales y materiales de que dispone. Medios que son nulos en 2010 y accesorios en 2011.

La exigencia de disponer de medios personales y materiales para el desarrollo de la actividad requiere de la existencia de medios suficientes para disponer de una infraestructura que aporte valor añadido sustancial por sí sola, independientemente del servicio que preste el socio persona física, tal y como ha reiterado este Tribunal (por ejemplo, en la Resolución de 11 de septiembre de 2014, RG 00/5473/2012 o la de 2 de abril de 2014, RG 00/4923/2011).

Este criterio viene siendo sostenido por la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional, así, por ejemplo, en la Sentencia de 10 de junio de 2015, con ROJ: SAN 2112/2015, que al analizar esta misma cuestión, esto es, la constatada carencia de una sociedad de medios personales y materiales suficientes para el desarrollo de una actividad, señala que esa afirmación no obsta a reconocer que ésta disponga de ciertos medios o gastos deducibles o pueda aportar un valor añadido residual o escaso, puesto que lo que exige la norma es que la infraestructura de la sociedad, independientemente del servicio prestado por la persona física, sea capaz de desarrollar por sí misma la actividad que factura:

"No niega la Administración que la compañía pueda realizar actuaciones que coadyuven, o supongan un valor añadido, a la actividad propia de la demandante, pero lo cierto es que, por sí misma, en este caso la Sociedad no tendría medios necesarios para el ejercicio de su actividad, ni aún parcialmente como defiende la demanda. En este caso, la actividad profesional de TW SA únicamente podía ser desarrollada por su socia mayoritaria que, obviamente prestaba los servicios que había contratado la sociedad con terceros por sus personales cualidades y

experiencia como artista y sin que pudiera ser sustituida en ello por su hermano, que era la otra persona contratada por la sociedad. Como la Inspección actuaria puso de relieve, y no se ha desvirtuado en ningún momento por la demandante, los servicios que realizaba la artista ... fueron, en todos los casos, de carácter personalísimo, sin que fueran suficientes las funciones de Director General y asistente que realizaba su hermano, D. ..., para que la Sociedad desarrollara, con la exclusiva dedicación de éste, la actividad profesional que ofrecía a terceros. Y ello sin olvidar que la representación artística de la demandante (negociación y firma de contratos, etc.) era contratada por TW SL, con otra sociedad (...) a pesar de ser una tarea que podría enmarcarse en el cargo de Dirección que ejercía su hermano, de lo que dedujo la Inspección que las labores propias de éste eran las de ser un asistente personal de la artista. En definitiva, en ningún momento se ha desvirtuado la afirmación de la Inspección sobre que TW SL carecía de medios materiales y personales para el desarrollo de la actividad profesional que factura, con independencia de la persona física vinculada mayoritariamente a la misma."

En segundo lugar, el interesado alega que el comparable utilizado por la Inspección para determinar el valor de mercado de la operación es erróneo, puesto que:

- Los servicios prestados por XZ a terceros no tienen nada que ver con los servicios que presta el reclamante a XZ, de modo que no existe identidad entre las transacciones, y por ello no puede aplicarse el método del precio libre comparable, sino que debe utilizarse el método del margen neto del conjunto de operaciones, permitiendo que la sociedad pueda obtener beneficio como consecuencia de su intervención.

- Los servicios prestados por D. Axy a la sociedad se recogen en un contrato cuyas características son notablemente diferentes a las de los contratos suscritos entre XZ SL y sus clientes, en lo relativo al riesgo de negocio, al plazo de duración de los contratos y la naturaleza de los servicios contratados. Esta circunstancia es minusvalorada por la Inspección, que no ha efectuado un análisis de comparabilidad relativo a las funciones y riesgos.

Pues bien, a la vista de las alegaciones formuladas por el reclamante debemos aclarar, en primer lugar, que para determinar si resulta correcto aplicar el método precio libre comparable hay que comparar las características de los servicios prestados por el socio a la sociedad con las de los servicios que esta presta a los terceros, y no, como se pretende, las cláusulas contractuales de estos últimos con las de los posibles contratos que la sociedad hubiera suscrito con su administrador y socio único, siendo, por ejemplo, irrelevante que la duración de uno y otro difieran.

Es decir, lo que hay que analizar es si el trabajo personal de retransmisión de ... que realiza el reclamante para su sociedad es un servicio idéntico o similar al que esta presta a los clientes.

Cuando, como en el caso que nos ocupa, exista una operación vinculada socio-sociedad y dicha operación corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, ambas partes están obligadas a efectuar la valoración de la misma por su valor normal de mercado, por imperativo del citado artículo 16. 1. 1.º TRLIS, y en el ejercicio en el que se devenga el impuesto sobre la renta ligado a su contraprestación.

La norma fiscal pretende evitar las distintas formas de elusión fiscal que pueden producirse si, mediante la valoración a precios distintos al de mercado, se trasladan bases imposables entre las personas vinculadas, en este caso del socio a la sociedad, siendo una de las elusiones más evidentes a evitar la que ahora el reclamante plantea mantener: una "tarifa plana" de 200.000 euros al año de retribuciones al socio, aún cuando este desarrolle para la sociedad, personalmente, actividades por las que la entidad obtenga ingresos mucho mayores de terceros sin aportar valor añadido alguno, en este caso, actividades por las que obtiene 656.822,55 y 649.550,35 euros en 2010 y 2011.

Una vez aclarada esta cuestión, y siendo el comparable utilizado por la Inspección el determinante del resultado derivado de la valoración efectuada, la cuestión controvertida se ha de centrar en la idoneidad del mismo para reflejar la valoración que se hubiera efectuado por entre personas independientes, en condiciones de libre competencia, del servicio prestado.

El artículo 16.4 del TRLIS regula los métodos de determinación del valor de mercado estableciendo lo siguiente:

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

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

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o,

en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

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

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

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

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

En este punto conviene citar la Sentencia de 18 de julio de 2017 del Tribunal Supremo (ROJ: STS 2992/2017) que señala, en lo referente a la valoración de operaciones vinculadas en aquellos casos en que sociedades interpuestas prestan los servicios profesionales personalísimos del socio (subrayados de este TEAC):

"(...) pero precisamente en estos casos en los que la valoración de los servicios ha de realizarse a precios de mercado, para valorar la operación vinculada realizada entre la sociedad actora y su socio es correcto partir de la valoración acordada entre dicha sociedad y los terceros con los que contrató, pues ambas operaciones se refieren a los mismos servicios prestados por la persona física socio de la sociedad, no ofreciendo duda alguna que el precio pactado entre la sociedad actora y sus clientes se acordó en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Es indiscutible por ello que lo que vale el trabajo personal (...) es el valor del servicio que la entidad actora factura a sus clientes, con deducción en su caso de los gastos. Por tanto la liquidación impugnada se ajusta a derecho debiendo desestimarse el recurso contencioso-administrativo respecto de la liquidación."

Asimismo, debemos traer a colación, la doctrina reiterada de este Tribunal que confirma la consideración como "operación no vinculada comparable" la habida entre la sociedad vinculada y los terceros clientes, en supuestos en los que, como el presente, se deriva que la sociedad carece de medios para la realización por sí misma de la actividad que le es propia y es nulo o residual el valor añadido por ésta aportado, de modo que el servicio facturado por la sociedad se corresponde con la actividad profesional o artística prestada por la persona física. En particular la resolución dictada del recurso extraordinario de alzada para la unificación de la doctrina de 2 de marzo de 2016, RG 00-08483-2015, indica que:

"cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, no aportando valor añadido (o siendo éste residual) a la labor de la persona física, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una "operación no vinculada comparable", no siendo necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad."

La Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional ha asumido el criterio de este Tribunal en, entre otras, la Sentencia de 30 de noviembre de 2020, con ROJ: SAN 3907/2020, con cita a anteriores sentencias en las que también había venido confirmando regularizaciones similares (subrayados de este TEAC):

Cuarto.

La alegación sustancial de la parte recurrente reside en la inidoneidad de la utilización del método del precio libre comparable y, más en concreto, de un comparable interno con el fin de determinar el valor de mercado de prestaciones entre personas o entidades vinculadas -el demandante y la entidad-.

Tal cuestión ha sido abordada por esta Sala en varias ocasiones (SAN de 17 de diciembre de 2016, rec. 5/2015, y otras que le siguieron). Siguiendo el hilo de lo declarado allí, la Sala estima que aunque la Inspección pueda utilizar el medio de valoración que sea más apropiado en cada caso, en este supuesto el método del precio libre comparable es un método adecuado, pues se enfrenta el precio pagado a la sociedad por la prestación del servicio, con el pagado a su vez por ésta al efectivo prestador del mismo, ya que el servicio que presta el recurrente a la sociedad vinculada es idéntico al que presta dicha entidad a sus clientes. En este sentido, como declara la STS de 9 de diciembre de 2011 (casación 3586/2009) "El método por excelencia de determinación del precio de mercado es sin duda el método del precio libre comparable ("comparable uncontrolled price method", o CPU) que, es sin duda la forma más directa y fiable de aplicar el principio de libre concurrencia, por lo que es preferible a cualquier otro método, pero ofrece la dificultad de que no concurren los elementos necesarios para su aplicación, como son el mismo lugar geográfico, el mismo período de tiempo, las mismas o similares mercancías, el mismo volumen. Y dándose las circunstancias teóricas necesarias, no será fácil encontrar el caso en que un mismo bien o servicio se esté vendiendo o comprado bajo diferentes precios".

El acuerdo de liquidación argumenta que "se ha considerado que el precio de mercado que hubieran pactado dos partes independientes se calcularía, atendiendo al concepto de comparable interno arriba mencionado, a partir de los ingresos obtenidos de terceros por la sociedad ... como contraprestación de los servicios prestados por D. ... y Dª ... A partir de estos importes, se han tenido en cuenta para calcular el valor de mercado, los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos".

Por tanto, en este caso, la comparación se realiza con un servicio de características similares, que es el que la sociedad presta a terceros por medio de la persona física socio y administrador de dicha sociedad. Es cierto, conforme al criterio jurisprudencial expuesto, que la comparabilidad resulta difícil de encontrar debido al carácter personalísimo de los servicios que hace difícil su objetivación fuera del ámbito de la contratación objeto de valoración, pero el método es válido, puesto que los contratos suscritos con los clientes se pactaron entre partes independientes en condiciones de libre competencia y los servicios contratados se prestaron en atención a la intervención principal y personalísima de la recurrente, de manera que existe un precio real de mercado de los servicios controvertidos. En este sentido, en SAN, 4ª de 22 de junio de 2016 (rec. 551/2016), hemos sostenido la validez de este método un caso análogo.

Esto es, el comparable utilizado es la valoración de la relación entre la sociedad y los terceros de los que obtiene los ingresos por los servicios prestados por la persona física; después, sobre este "comparable" se realizan las correcciones necesarias: de los ingresos obtenidos de terceros por la sociedad se han minorado los gastos en los que la misma ha incurrido para la obtención de dichos ingresos. Por lo tanto, tampoco puede acogerse la pretensión consistente en que se apliquen comparables externos (v.gr. la remuneración de los administradores de otras sociedades con nivel de facturación equivalente), pues como se señala el TEAC, reproduciendo su resolución de 02/03/2016 (RG 8483-15) dictada en unificación de criterio y que ahora asume esta Sala: "Cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, no aportando valor añadido (o siendo éste residual) a la labor de la persona física, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una "operación no vinculada comparable", no siendo necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad".

Precisamente en nuestro caso concurre ese supuesto, en que los servicios que prestan los socios a la sociedad son en general los mismos por los que ésta factura a terceros no vinculados, del tal manera que el precio pactado con estos terceros sirve perfectamente como parámetro adecuado para determinar el precio libre comparable y, por ende y una vez realizadas correcciones necesarias en orden a reducir el importe de los gastos en que incurre la sociedad para la obtención de los ingresos, para fijar el valor normal de mercado. En nuestro caso de ese precio fijado en las operaciones con terceros, la Inspección ha deducido los gastos en que incurre la sociedad para la obtención de los ingresos, sin que se haya concretado alguno necesario y que no haya sido computado.

Así las cosas, aceptando la Sala, pues, los fundamentos de la resolución impugnada, los comparables externos a los que alude con poca convicción el actor, de manera inconcreta y poco justificada, no resultan adecuados una vez que consta, como se ha visto, que la retribución pactada entre la sociedad y los terceros depende de manera muy intensa de las cualidades personales de los socios, lo que en cierta manera el propio recurrente llega a reconocer; si bien alude a la existencia de otras actividades que afectan a la producción, pero que en tanto son accesorias no enervan la corrección del método empleado, pudiendo jugar tal circunstancia en la determinación de los gastos, sin que aduzca que éstos se hayan determinado incorrectamente. Se insiste, por tanto, en que el

mejor comparable es el propio precio pactado entre la sociedad y los terceros, que en realidad lo que quieren es obtener la prestación personal del mismo socio.

En el presente caso resulta de plena aplicación esta doctrina, por cuanto es claro que los servicios que presta el socio a la sociedad son en general los mismos por los que ésta factura a terceros no vinculados, y que en realidad lo que quería Y al contratar con la sociedad es tener la prestación personal del socio, D. Axy, y no ninguna otra.

Partiendo de lo anterior, el mejor indicador del valor de mercado de los servicios prestados por D. Axy son los ingresos percibidos por la sociedad XZ SL en los contratos celebrados con terceros, por cuanto refleja a la perfección el coste que tiene para los operadores en el mercado la contratación del periodista en los ejercicios 2010 y 2011.

Del importe de los ingresos obtenidos de terceros por la sociedad por la actividad profesional de D. Axy se debe permitir la deducción de los gastos deducibles en los que incurrió la entidad para la obtención de dichos ingresos, como efectivamente realiza la Inspección al cuantificar el valor de la operación vinculada en el Acuerdo de liquidación. De ello resulta un valor de mercado de las operaciones vinculadas de 575.707,76 euros en 2010 y 594.266,56 euros en 2011.

Por lo tanto, debe rechazarse este motivo de recurso.

Quinto.

Por último, el reclamante sostiene que, en todo caso, el ajuste realizado por la inspección es incorrecto, en tanto que no ha tenido en cuenta el importe total de las contraprestaciones acordadas entre él y XZ SL. La Inspección solo habría tenido en cuenta el importe que el interesado percibe de XZ SL como retribución de los servicios prestados (200.000 euros anuales), pero no el importe que percibe en concepto de derechos de imagen (100.000 euros anuales).

Para contestar a esta alegación es necesario partir de que, tal y como se expone en la liquidación, existen dos contratos que amparan las relaciones entre el socio y la sociedad, ambos de fecha 1 de enero de 2008:

- Un contrato de prestación de servicios, por el que D. Axy se compromete a prestar personalmente todo tipo de servicios periodísticos y publicitarios a la sociedad, en exclusiva, por el que se satisfacen 200.000 euros anuales a D. Axy.
- Un contrato de cesión del derecho a explotar los derechos de imagen de D. Axy, en exclusiva, durante un plazo de ocho años, pactándose una contraprestación de 800.000,00 euros por todo el periodo, siendo exigible la totalidad del importe al vencimiento del contrato, es decir, el 1 de enero de 2016.

El interesado solo incluyó en su declaración de IRPF de los años 2010 y 2011 la cantidad derivada del contrato de prestación de servicios (200.000 euros, declarados como rendimientos de actividades económicas). Sostuvo ante la Inspección que no incluyó cantidad alguna en concepto de derechos de imagen porque consideró que dichas retribuciones eran rendimientos del capital mobiliario y, por tanto, el devengo del Impuesto se produciría en el momento en que los mismos resulten exigibles (1 de enero de 2016).

La Inspección concluye tras un análisis detallado que los rendimientos están mal calificados por el reclamante y que los derivados de la cesión de derechos de imagen deben calificarse, en este caso, como rendimiento de actividades económicas, en tanto que según el artículo 25.2.d) de la LIRPF son rendimientos del capital mobiliario "Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica" y en el presente caso, no solo no hay duda de que la cesión tiene lugar en el ámbito de una actividad profesional, la de periodista, por la cual D. Axy cede habitualmente su derecho a la imagen, sino que además, el interesado emitió una factura anual por este concepto, y repercutió IVA a XZ SL, de lo que se deduce que las partes consideraron que la cesión se producía en el ámbito de una actividad empresarial.

Este razonamiento es compartido por este Tribunal y es coherente con la regularización practicada por la Inspección.

La Oficina Técnica comete, no obstante, una imprecisión o error en la página 21 del acuerdo de liquidación, en la que resume este análisis de la forma siguiente:

"Conclusiones a las que llega la inspección respecto a las cantidades amortizadas por XZ SL, por los derechos de imagen de DON Axy.

a) Dichos rendimientos están mal calificados por DON Axy, ya que tiene la consideración de Rendimientos de Actividades Económicas.

b) De la calificación realizada por las partes vinculadas se ha producido un diferimiento (estás cantidades no tributarán hasta el año 2016.), y una menor tributación (cuando tributen en el 2016 lo hará con la reducción del 40 por ciento.).

c) DON Axy, en los años 2010 y 2011, no ha percibido ni incluido en su declaración de IRPF de los años 2010 y 2011, ninguna cantidad en concepto de derechos de imagen de XZ SL.

d) Como consecuencia de todo lo anterior, no tendremos en cuenta dichas cantidades a la hora calcular el ajuste por el que se aumenten los ingresos íntegros de los Rendimientos de Actividades Económicas declaradas por DON Axy, como consecuencia de la aplicación del Valor de Mercado".

La redacción de las letras a), b) y c) es plenamente coherente con el análisis que realiza en las páginas precedentes, y con la consideración por la Inspección de que los rendimientos están mal calificados por el obligado tributario. No obstante, la redacción de la letra d) es confusa, pues señala que "no tendremos en cuenta dichas cantidades a la hora calcular el ajuste por el que se aumenten los ingresos íntegros de los Rendimientos de Actividades", no entendiéndose bien qué es lo que no se tendrá en cuenta o para qué cálculo.

No queda claro, en definitiva, si la Inspección quiere corregir la que considera errónea calificación y, en consecuencia, también sus consecuencias fiscales: el diferimiento de su tributación y la aplicación de una reducción del 40%, o si, pese a dejar constancia del error de calificación, no lo corrige y lo acepta, de modo que "no tendremos en cuenta dichas cantidades a la hora calcular el ajuste por el que se aumenten los ingresos íntegros de los Rendimientos de Actividades Económicas declaradas".

Esta imprecisión o error lleva al reclamante a interpretar que la Inspección no ha recalificado dichos rendimientos, y que los ha mantenido como rendimientos del capital mobiliario y a realizar alegaciones que, entendemos, pretenden combatir la doble tributación que se derivaría en caso de que, además de la regularización que nos ocupa, se le exigiera tributar en el futuro por estas cantidades como rendimientos del capital mobiliario.

En definitiva, el reclamante exige coherencia de la Inspección, señalando que si esta considera que se trata de rendimientos de actividades económicas debió regularizarlos como tales, puesto que el procedimiento de operaciones vinculadas compara precios "y en el presente supuesto el salario acordado entre XZ y esta parte recurrente, se haya devengado o no en la fecha en que tuvieron lugar las actuaciones inspectoras, fue de 300.000 euros, siendo inadmisibles que de manera deliberada se obvie esta realidad al objeto de buscar un ajuste por mayor importe".

Señala que el TEAR de Madrid no entra a analizar estos argumentos, y que se limita a traer a colación la Sentencia de ... de 2017, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (ROJ: STSJ M .../2017), dictada en el marco del recurso planteado por este mismo contribuyente, contra el acuerdo de liquidación dictado respecto del IRPF de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, en la que se rechaza esta pretensión. Esta sentencia desestimatoria no era firme en el momento en que interpuso el recurso de alzada, pero ya sí lo es.

Pues bien, a la vista de la liquidación entendemos que la Inspección lo que ha querido hacer es corregir la calificación como rendimientos del capital mobiliario dada a la parte de las rentas que ha incorporado al contrato de cesión de derechos de imagen, para, de este modo, corregir la imputación temporal de los rendimientos que recalifica como procedentes de la actividad económica. Por tanto, debemos entender que en el importe del valor de mercado de los servicios que presta a su sociedad que regulariza se incluyen también los que las partes calificaron como remuneración de la cesión de derechos de imagen. Esta conclusión se alcanza por dos motivos:

En primer lugar, porque debe prevalecer el análisis detallado que de esta cuestión se realiza a lo largo de la liquidación frente a la redacción contenida en un único párrafo de la misma.

En segundo lugar porque la regularización efectivamente practicada por la Inspección, que se resume en la página 28 de la liquidación, es plenamente coherente con la calificación de los rendimientos derivados de la cesión de derechos de imagen como rendimientos de actividades económicas:

2010	2011
VALOR DE MERCADO	
575.707,76	594.266,56
DECLARADO POR EL OT EN SU IRPF	
Retribuciones en especie (pago cuota de autónomos)	
2.265,30	-
Retribuciones dinerarias satisfechas en concepto de RAE	
200.000,00	200.000,00
Resultado: Aumento de los ingresos íntegros de los RAE	
373.442,46	394.266,56

En cualquier caso, es importante señalar que la calificación de la retribución de los derechos de imagen como rendimiento de actividades económicas o del capital mobiliario no tiene transcendencia en la liquidación de los ejercicios que nos ocupan, sino que únicamente la tiene en la del ejercicio 2016.

Ello en tanto que el ajuste que se deriva de la regularización de la operación vinculada es, en todo caso, de 373.442,46 euros en 2010 y de 394.266,56 euros en 2011. Y es que, lo que es objeto de regularización es la diferencia entre el importe declarado por las operaciones vinculadas (200.000 euros) y el importe que debió declararse (el valor de mercado), y ninguno de estos dos valores se ve modificado por la imputación temporal de los ingresos procedentes de los derechos de imagen, pues estos no se declararon por el contribuyente.

En resumen, la calificación correcta es la de rendimientos de actividades económicas. Esta calificación es la que consideramos que quiso aplicar la inspección y la que debe aplicarse. Esta calificación nos lleva a la regularización que se ha practicado, por lo que debemos confirmarla, señalando que no existe ni existirá doble tributación en el futuro, en tanto que estas cantidades (100.000 euros en cada ejercicio en concepto de derechos de imagen) no deben ya tributar en 2016 como rendimientos del capital mobiliario.

La liquidación reclamada se notificó el 23 de septiembre de 2015, antes de que se iniciara si quiera el ejercicio 2016, por lo que la Inspección no tenía que hacer ningún ajuste respecto del ejercicio 2006 en virtud del principio de regularización íntegra ni de la regulación de las obligaciones conexas.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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