

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084473

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de octubre de 2021

Sala 1.^a

R.G. 7619/2019

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. *Comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas: tasación pericial contradictoria.* La alegación formulada por el interesado consiste en solicitar la nulidad de las actuaciones por no haberse notificado el derecho a la práctica de tasación pericial contradictoria contra la valoración realizada por la Inspección de la operación vinculada. A tal respecto considera que esta omisión por parte del órgano de comprobación ha generado indefensión en virtud del art. 58.3 de la Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), lo que debería suponer la anulación de la liquidación y retroacción de las actuaciones de acuerdo con lo previsto en el art. 239.3 de la Ley 58/2003 (LGT).

Pues bien, solo si con ocasión del empleo de alguno de los métodos previstos en el art. 16.4 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) ha sido preciso llevar a cabo una comprobación de valor de las establecidas en el art. 57.1 de la Ley 58/2003 (LGT) es cuando procederá la tasación pericial contradictoria; pero no por el mero hecho de aplicar aquellos métodos pues considerarlos incluidos per se en la letra f) del mencionado art. 57 de la Ley 58/2003 (LGT), constituiría una petición de principio y lo previsto en el art. 16 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) y en el art. 21 del RD 1777/2004 (Rgto IS) carecería de sentido.

En el caso concreto que nos ocupa la Inspección utiliza para la valoración de la operación vinculada el método del precio libre comparable recogido en el art. 16.4 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), no habiendo hecho uso de ninguno de los medios previstos en el art. 57.1 de la Ley 58/2003 (LGT). Por lo tanto, de acuerdo con el art. 21 RD 1777/2004 (Rgto IS) y el propio criterio del TEAC, no estamos ante uno de los casos en que el interesado pueda promover tasación pericial contradictoria. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 16 y 21.

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

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 41.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57, 135, 179, 183, 184, 191 y 239.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 58.

Constitución Española, art. 31.

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

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 11/11/2015 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid notificó Acuerdo de liquidación respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los periodos impositivos 2010, 2011 y 2012 derivado del acta de disconformidad A02-...4; y Acuerdo de liquidación para el mismo tributo y periodos derivado del acta de conformidad A01-...0, incoadas en el seno del procedimiento iniciado respecto al reclamante, habiéndose notificado el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 08/09/2014.

El obligado tributario presentó declaración por los periodos impositivos objeto de comprobación con los siguientes importes:

	Ejercicio 2010	Ejercicio 2011	Ejercicio 2012
Base imponible general	21.784,85	24.957,77	25.747,47
Base imponible del ahorro	2.339,82	2.489,44	11.680,30

Líquido a ingresar	-3.808,48	-3.840,07	-4.257,29
--------------------	-----------	-----------	-----------

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad los siguientes:

	Ejercicio 2010	Ejercicio 2011	Ejercicio 2012
Base imponible general	414.856,73	749.865,36	199.008,97
Base imponible del ahorro	2.339,82	2.489,44	11.680,30
Resultado a ingresar	159.934,11	314.211,11	73.477,03
Autoliquidación	-3.808,48	-3.840,07	-4.257,29
Cuota acta A01	400,22	716,59	616,85
CUOTA DEL ACTA	163.342,37	317.334,59	77.117,47
Cuota total			557.794,43
Interés de demora			94.942,38
Deuda a devolver			652.736,81

Segundo.

La regularización practicada por la Inspección en la liquidación derivada del acta de disconformidad que es objeto de reclamación consistió en una corrección valorativa a valor de mercado de los rendimientos del trabajo percibidos por D. Axy de la entidad XZ SLP de la que es socio único y administrador. En la liquidación derivada del acta de conformidad se regularizan otros elementos de la obligación tributaria distintos a dicha corrección valorativa.

Tercero.

Apreciada la posible comisión de infracciones tributarias de los artículos 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y del artículo 16.10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), se acordó iniciar procedimiento sancionador en fecha 08/09/2015, notificándose al obligado tributario Acuerdo de imposición de sanción en fecha 11/11/2015. La infracción del artículo 191 LGT fue calificada como leve imponiéndose sanción al 50%, y la infracción del artículo 16.10 TRLIS fue calificada como grave imponiéndose sanción al 15%.

Cuarto.

En paralelo a las actuaciones de referencia se efectuaron por la Inspección actuaciones de comprobación e investigación en relación con la sociedad XZ SLP en relación al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2010, 2011 y 2012, donde se realiza la correspondiente corrección resultante de la valoración a valor de mercado de la operación vinculada de referencia, considerando una disminución de la base imponible declarada por la diferencia entre el valor convenido por las partes como retribución de don Axy y los valores de mercado determinados por la Inspección.

Quinto.

Disconforme con el Acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad y con el Acuerdo de imposición de sanción, el interesado interpuso sendas reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid con fecha 09/12/2015, nº 28-26869-2015 y nº 28-26914-2015, que fueron resueltas de forma acumulada, anulando la sanción relativa al artículo 16.10 TRLIS ("Por todo ello, dado que este Tribunal considera que la aportación de documentación ha sido inexacta y no incompleta y dado que dicho tipo infractor no está previsto en la normativa posterior, resulta de aplicación el carácter retroactivo de las disposiciones sancionadoras previsto en el artículo 10.2 de la LGT, debiendo este tribunal considerar improcedente la sanción impuesta") y desestimando todo lo demás.

Sexto.

Disconforme el interesado con la resolución del TEAR interpuso con fecha 02/08/2019 ante este TEAC el recurso de alzada n.º 7619/2019 que aquí nos ocupa, solicitando la anulación de la misma y formulando las siguientes cuestiones:

* Nulidad de pleno derecho de las actuaciones por no haberse informado al reclamante respecto del derecho a la práctica de tasación pericial contradictoria.

* Subsidiariamente, que los rendimientos obtenidos por la entidad no pueden ser imputados al socio único al estar las sociedades profesionales sujetas al Impuesto sobre Sociedades desde la reforma acaecida en el año 2003.

* Subsidiariamente, indebida aplicación del artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) en la valoración de la operación vinculada.

* Subsidiariamente, procedencia en la aplicación del artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS).

* Anulación del Acuerdo de imposición de sanción correspondiente a la infracción del artículo 191 LGT por no haberse acreditado la existencia de culpabilidad en la conducta, habiéndose además amparado en una interpretación razonable de la norma en la valoración de la operación vinculada.

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:

Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución del Tribunal Regional objeto del recurso de alzada que nos ocupa dando respuesta a las alegaciones formuladas por el recurrente frente a la misma.

Tercero.

La primera alegación formulada por el interesado consiste en solicitar la nulidad de las actuaciones por no haberse notificado el derecho a la práctica de tasación pericial contradictoria contra la valoración realizada por la Inspección de la operación vinculada. A tal respecto considera que esta omisión por parte del órgano de comprobación ha generado indefensión en virtud del artículo 58.3 de la Ley 30/1992, reguladora del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, lo que debería suponer la anulación de la liquidación y retroacción de las actuaciones de acuerdo con lo previsto en el artículo 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT).

Sobre esta cuestión ya se ha pronunciado este Tribunal Económico Administrativo Central en la resolución de fecha 04/12/2017 (RG 2368/17) en los siguientes términos:

<<El artículo 57 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), denominado "comprobación de valores", dispone que:

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

a) ...

....

f) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo

2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de los medios del apartado 1 de este artículo".

En el presente caso, tal y como hemos indicado, la regularización efectuada por la inspección se ha basado en valorar a valor de mercado la operación vinculada realizada por C.....SL con sus socios (operación de préstamo) y ello en aplicación de lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS.

El artículo 16.1 del TRLIS dispone que "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"; establece, en el caso de las operaciones vinculadas una norma imperativa de valoración.

En el apartado 4 el artículo 16 establece que "para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos"

Y el apartado 9 de dicho artículo señala que "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....".

Por tanto, el artículo 16 establece, en el caso de las operaciones vinculadas, una norma imperativa de valoración basada en una metodología específica y dirigida a la fijación de unos valores (precios) que resulten conformes con el principio de plena competencia. No establece ningún medio de comprobación por lo que no cabe entender que la letra f) del artículo 57.1 de la LGT podría dar cabida a las correcciones valorativas efectuadas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS.

Por otro lado, la lectura de lo dispuesto en el artículo 21.3 del TRLIS conduce a la misma conclusión; dicho artículo dispone lo siguiente:

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

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

Cuando conforme a lo dispuesto en este apartado sea posible promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria y hayan transcurrido los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya promovido dicha tasación o interpuesto recurso o reclamación, la liquidación provisional practicada se notificará a las demás personas o entidades vinculadas afectadas para que aquellas que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial contradictoria o interponer el oportuno recurso o reclamación. Si, por no existir acuerdo entre las distintas partes o entidades vinculadas la solicitud de tasación pericial contradictoria se simultaneara con un recurso o reclamación, se sustanciará aquélla en primer lugar, a efectos de determinar el valor a que se refiere el artículo 16.1.2.º de la Ley del Impuesto. La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria surtirá efectos suspensivos conforme a lo dispuesto en el artículo 135 de la ley General Tributaria y determinará la inadmisión de los recursos y reclamaciones que se hubieran podido simultanear con dicha tasación pericial contradictoria.

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

Por ende, solo si con ocasión del empleo de alguno de los métodos previstos en el apartado 4 del artículo 16 ha sido preciso llevar a cabo una comprobación de valor de las establecidas en el artículo 57. 1 de la LGT es cuando procederá la tpc; pero no por el mero hecho de aplicar aquellos métodos pues de considerarlos incluidos por se en la letra f) del artículo 57 referido, ello constituiría una petición de principio y lo previsto en el artículo 16 del TRLIS y art. 21 del Reglamento carecería de sentido.

En igual sentido se ha pronunciado este Tribunal en resolución de 05/10/2017 (RG 6868-15 y 6869-15, acumuladas)>>.

En el mismo sentido, el artículo 21 del RIS dispone:

<<Cuando para la aplicación de los métodos previstos en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto haya sido necesario comprobar el valor de bienes o derechos por alguno de los medios establecidos en el artículo 57.1 de la Ley General Tributaria, el obligado tributario podrá promover la tasación pericial contradictoria para corregir el valor comprobado de dicho bien o derecho>>.

En el caso concreto que nos ocupa la Inspección de los tributos utiliza para la valoración de la operación vinculada el método del precio libre comparable recogido en el artículo 16.4 del TRLIS, no habiendo hecho uso de ninguno de los medios previstos en el artículo 57.1 LGT. Por lo tanto, de acuerdo con el artículo 21 RIS y el propio criterio de este Tribunal Económico Administrativo Central, no estamos ante uno de los casos en que el interesado pueda promover tasación pericial contradictoria. En consecuencia, se debe desestimar la pretensión del interesado.

Cuarto.

A continuación el interesado alega que desde la reforma acaecida el 01/01/2003 se eliminó el régimen especial de transparencia fiscal, por lo que las sociedades profesionales están sometidas a tributación en el Impuesto sobre Sociedades, no pudiendo imputarse los rendimientos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de don Axy.

A este respecto cabe señalar que en la regularización efectuada no se elimina la tributación de la sociedad XZ SLP, que efectivamente debe cumplir con todas sus obligaciones tributarias, entre ellas las respectivas al Impuesto sobre Sociedades. En la regularización por parte de la Inspección no se elimina la tributación de la sociedad en dicho impuesto y periodos, sino que lo ajusta a lo que sería adecuado según la normativa del impuesto, en particular, en relación a las operaciones vinculadas de la sociedad con su socio único. Estar sujeto a tributación por el Impuesto sobre Sociedades implica el deber de cumplir con las normas relativas al mismo, entre ellas la valoración correcta de este tipo de operaciones, incidiendo en el cálculo de la base imponible y deuda tributaria.

En ningún caso puede entenderse que el ajuste de la Inspección para hacer cumplir la norma vigente, aunque ello suponga una reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades e incremento de la correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del socio único, supone eliminar la tributación en la entidad, sino precisamente adecuar a derecho las obligaciones fiscales relativas a estas figuras tributarias.

Tanto la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como del Impuesto sobre Sociedades exigen que las operaciones realizadas entre personas vinculadas sean valoradas a valor de mercado y, en caso de que no sea así, se deberá efectuar la regularización correspondiente. Precisamente la realización del citado ajuste es manifestación de la sujeción por la entidad profesional al Impuesto sobre Sociedades y de don Axy al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siendo por tanto dicho ajuste acorde a derecho y debiendo por ello desestimarse esta pretensión.

Quinto.

El siguiente motivo de alegación consiste en la indebida aplicación del artículo 16 TRLIS, en particular, el no estar conforme con la valoración efectuada por parte de la Inspección de la operación vinculada. A tal respecto alega que la Inspección de los tributos realiza la valoración sin tener en cuenta las retribuciones de otros profesionales equiparables existentes en el sector de la abogacía y, en particular, en la rama del derecho procesal penal al que se dedica fundamentalmente la entidad. Para ello aportó a los órganos de Inspección un "dictamen pericial de valoración de transacciones entre partes vinculadas" de 10/07/2011 elaborado por JK SLL, NIF ..., por el que se concluía que el valor normal de mercado para la retribución de don Axy para el ejercicio 2010 se situaría entre los 65.000 y 100.000 euros. Asimismo, en el escrito de alegaciones el interesado señala que:

<<Según consta en el Informe aportado, los resultados obtenidos de las fuentes consultadas resultan más o menos comparables entre sí, siendo la media de las remuneraciones dinerarias fijas de 101.211 euros para el cargo de director y de 124.484 euros en el caso de considerar la suma de la retribuciones fijas y variables>>.

Además, el interesado incide en que la Inspección no tiene en cuenta la importancia de que el desarrollo de la actividad se lleve a cabo mediante una sociedad y no como persona física, por la mayor seguridad jurídica que aporta la sociedad, que asume riesgos significativos, mientras que D. Axy no asume más riesgos que los de cualquier otro profesional.

El presente caso, como bien señala la Inspección, supone un supuesto de vinculación entre XZ SLP y su socio único y administrador, D. Axy, debiendo ser valorada la retribución percibida por el ejercicio de sus funciones a valor de mercado de acuerdo con lo previsto en el artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto

sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que dispone:

<<La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades>>.

Este precepto remite para efectuar la valoración a las normas recogidas en el artículo 16 TRLIS, basándose la alegación del interesado en una incorrecta aplicación de la citada norma para efectuar la valoración.

Para analizar estas alegaciones se debe tener en cuenta la realidad propia de la sociedad:

* La entidad se constituyó el 28/02/2008 siendo su capital suscrito íntegramente por D. Axy, que es nombrado además administrador único por tiempo indefinido en la escritura de constitución.

* Al margen de los servicios prestados por D. Axy la sociedad carece de empleados.

* La sociedad tiene suscritos dos contratos respecto a los servicios jurídicos que presta a terceros:

o Acuerdo de colaboración de fecha 03/03/2008 con la sociedad QR SLP de la que es socio único y administradora Doña Bqp, cónyuge de D. Axy. Según el reclamante, esta sociedad es subcontratada para el desempeño de funciones auxiliares necesarias para la gestión del despacho, incluyendo funciones de "back office", secretaría, trabajos administrativos, presentación de impuestos y otros cumplimientos legales.

o Contrato de arrendamiento de servicios suscrito el 01/04/2008 con la sociedad TW S.L. (anteriormente denominada XZ SLP) de la que es socio único D. Axy y administrador único su hijo Don Oxz. Según el reclamante, esta sociedad es subcontratada para la prestación de servicios jurídicos y captación de clientes.

* La cifra de negocio de XZ SLP en los ejercicios 2010, 2011 y 2012 ascendió a 815.341,53 euros, 1.032.747,01 euros y 506.850 euros respectivamente. La retribución abonada por la sociedad a D. Axy ascendió a 20.000 euros en el ejercicio 2010 y 24.600 euros en los ejercicios 2011 y 2012.

Dado que no cuenta con ningún elemento personal o material, en los servicios prestados por la entidad XZ SLP interviene exclusivamente D. Axy. Estamos ante una sociedad que presta un servicio de carácter personalísimo. Los clientes contratan a la sociedad por el hecho de que el servicio va a ser prestado por D. Axy, administrador y socio único, atendiendo a las características de esa persona en relación a prestigio, formación, etc. Dadas estas circunstancias no parece razonable que el profesional que presta materialmente los servicios a los clientes perciba cantidades que no alcanzan ni el 10% de los ingresos netos de la entidad.

Para efectuar dicha valoración, como bien señala tanto la Inspección como el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, no puede tenerse como referencia las cantidades recogidas en el informe de JK, ya que considera a D. Axy como un trabajador por cuenta ajena de la entidad y no como lo que realmente es: el socio y administrador único, sin contar con la sociedad con ningún otro elemento personal, no recogiendo por lo tanto la verdadera relación jurídica entre el socio y la sociedad.

Además, como bien señala la Inspección, estamos ante un servicio personalísimo desempeñado por un profesional de reconocido prestigio y conocedor del sector de la abogacía, por lo que no basta con un informe que se base en datos generales del sector.

Respecto al método más adecuado para la valoración de este tipo de operaciones vinculadas ya se ha pronunciado este Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 02/03/2016 (RG 8483/15, disponible en DYCTEA) dictada en unificación de criterio, fijando el siguiente criterio:

<<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>>.

En el caso examinado la Inspección actuó correctamente, ya que el servicio que presta la persona física a la sociedad y el que esta presta a los clientes es sustancialmente el mismo, careciendo de otros medios adicionales, siendo imprescindible la participación de D. Axy, no aportando valor añadido la existencia de la sociedad. Ante estas circunstancias se dispone de un comparable interno que es el que mejor se ajusta a la prestación de este servicio

de carácter personalísimo, por lo que el valor de mercado de los servicios prestados por el socio a la sociedad que administra equivale al valor del servicio que dicha entidad presta a sus clientes una vez deducidos los gastos pagados por la sociedad y que son necesarios para la prestación de tal servicio, como efectivamente realiza la Inspección.

Así, la Inspección realiza la valoración en sede de la sociedad y permite la deducción de los gastos recogidos en la cuenta ... por los servicios recibidos de las sociedades TW S.L. y QR SLP por importes de 383.366,77 euros, 248.944,31 euros y 311.964,65 euros en los ejercicios 2010, 2011 y 2012, respectivamente. Además, se permite la deducibilidad de la cuota de la Cámara de Comercio en el ejercicio 2011 y el gasto correspondiente a un dictamen del Colegio de Abogados de Madrid en el año 2012. Igualmente se permite la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a D. Axy. No se han considerado más gastos de los contabilizados por la entidad ya que en el acta A01-...6, respecto a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades 2010, 2011 y 2012 de XZ SLP, se reconoció la improcedencia de su deducibilidad.

Por consiguiente, la Inspección de los Tributos efectuó correctamente la valoración de la operación vinculada entre el socio y la sociedad, debiéndose desestimar la pretensión formulada por el interesado.

Sexto.

A continuación el interesado alega que en caso de no admitirse la valoración propuesta, se defiende la aplicación del artículo 16.6 del RIS. A tal efecto alega que la entidad cuenta con los medios materiales y personales exigidos por tal precepto al tener suscritos acuerdos de colaboración con la sociedad QR SLP y TW S.L., ya que mantiene que la normativa no exige que los medios deban ser propios, bastando con que sean subcontratados. En base a esto el valor normal de mercado de las prestaciones de servicios realizadas por el socio profesional debería ascender al 85% del resultado de los ejercicios 2010, 2011 y 2012 respectivamente. Para determinar si procede la aplicación de la valoración prevista en el artículo 16.6 RIS se debe analizar el cumplimiento de los requisitos previstos en el mismo:

<<A efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos

a) Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto, más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere la letra a).

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales>>.

El primer requisito a analizar es la exigencia de medios materiales y humanos para el desarrollo de la actividad en la sociedad. A tal respecto se debe tener en cuenta el criterio de este Tribunal Económico Administrativo Central fijado en la resolución de 11-09-2014 (RG 5473/12 disponible en DYCTEA):

<<No se puede considerar tampoco que los medios personales y materiales son los genéricos exigidos por la normativa tributaria para la existencia de una actividad económica. En este sentido, el legislador no pudo establecer una condición que ya es intrínseca a la propia naturaleza de las sociedades profesionales: que éstas desarrollen una actividad económica. Ello equivaldría a no establecer ninguna condición, y es evidente que no era ésa la intención del legislador. Por un lado, efectivamente, si entendiésemos el requisito de la norma en el sentido

deseado por el interesado, esto es, que la sociedad "cuenta con medios personales y materiales para el desarrollo de" cualquier actividad, la condición deviene estéril o inútil, ya que estaría dentro de la regla especial cualquier entidad dedicada a cualquier actividad (por ejemplo, la mera gestión de patrimonio) distinta a la que específicamente se refiere el precepto (las actividades profesionales), dado que obviamente toda sociedad cuenta con los medios necesarios para realizar alguna actividad, pues, de no ser así, nos encontraríamos una ficción, ante una sociedad ficticia a la que se pretende imputar una actividad económica, lo que llevaría el debate al terreno de la simulación y de los negocios anómalos, circunstancia que no se da en el presente caso.

Por tanto, debe observarse que en el cómputo de los medios personales no debe incluirse la propia persona física que presta servicios del trabajo dependiente para la sociedad vinculada, pues, obviamente, los servicios de aquella persona redundan directamente en el ejercicio de la actividad profesional por la sociedad, y siempre estarán presentes, lo que vaciaría de contenido el requisito al que se condiciona la norma la aplicación de aquella presunción>>

Esta doctrina del TEAC ha sido también respaldada por la Dirección General de Tributos en consulta de 20/02/2007 y la Audiencia Nacional en sentencias dictadas con fecha 10/06/2015 (rec. nº. 321/2014) y de 06/07/2016 (rec. nº. 411/2016), entre otras.

Por lo tanto, en el presente caso debe examinarse la existencia de medios materiales y humanos en la propia entidad más allá de la figura del socio único. En el presente caso XZ SLP no tiene personal propio contratado, careciendo de medios personales más allá D. Axy, por lo que no cumple con el requisito de contar con medios personales adecuados para el ejercicio de la actividad.

A tal respecto el interesado alega que la normativa no exige que los medios materiales y humanos deban ser de la propia entidad, bastando con que sean subcontratados, como defiende que hace con las entidades QR SLP y TW S.L..

Sobre esta cuestión ya se ha pronunciado este Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 02/02/2017 (RG 4373/2013), confirmada por SAN de 16/10/2019 (rec. nº. 177/2017), en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

<<La controversia entre inspección y obligado tributario radica que éste entiende que todos los recursos materiales y humanos que la sociedad A..... subcontrate con otras empresas han de ser considerados como medios propios para desarrollar sus actividades. Alega que no resulta exigible que dichos medios hayan de ser exclusivos de A..... y se remite a acuerdos suscritos con otras entidades para compartir medios y clientes. Sin embargo, la inspección, en criterio ratificado en la resolución del Tribunal Regional ahora impugnada, concluye que el interesado no ha acreditado los medios personales y materiales propios de la sociedad sin que puedan tenerse por tales los recursos personales de las sociedades subcontratadas.

Por lo tanto, la cuestión a resolver gira en torno al alcance de la expresión "medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades", respecto de una sociedad unipersonal que ejerce la actividad profesional de "consultoría de servicios financieros y contables" y que no cuenta con personal asalariado distinto del propio socio único y administrador.

En el acuerdo de liquidación se pone de manifiesto el carácter personalísimo de los servicios prestados, la ausencia de personal al margen del señor H..... en la entidad A....., y la propia condición de socio único y administrador que ostenta el obligado tributario. En principio, parece evidente que toda la estructura de medios destinados a complementar los servicios realizados por el obligado tributario serían accesorios en comparación con el valor aportado por el servicio desempeñado por la persona física. Esto es, resulta necesaria e imprescindible la participación del sr. H....., quien realiza servicios personalísimos que no podrían llevarse a cabo sin su intervención, constituyendo su cualificación profesional la razón por la que terceros contratan con la sociedad y considerándose en consecuencia que ésta no aporta un valor añadido a los servicios prestados. Es criterio de este Tribunal central, manifestado en Resoluciones como las de fechas 20 de abril (RG 4923/2011) y 11 de septiembre de 2014 (RG 5473/2011) que en el cómputo de los medios personales de la sociedad no puede incluirse a la persona física vinculada:

"Por tanto, debe observarse que en el cómputo de los medios personales no debe incluirse la propia persona física que presta servicios del trabajo dependiente para la sociedad vinculada, pues, obviamente, los servicios de aquella persona redundan directamente en el ejercicio de la actividad profesional por la sociedad, y siempre estarán presentes, lo que vaciaría de contenido el requisito al que se condiciona la norma la aplicación de aquella presunción."

En definitiva, por sociedad dotada de medios personales y materiales debe entenderse aquélla que preste sus servicios mediante una adecuada estructura económica, es decir, que tenga la infraestructura necesaria para ser capaz de aportar por sí misma algún valor añadido. En consecuencia, la empresa, con independencia de la persona física vinculada, debe poder prestar con sus propios medios los servicios que constituyen su objeto

social, sin depender de terceros. El recurrente pretende acreditar la existencia de dichos medios alegando la existencia de un acuerdo de colaboración firmado entre varias entidades (una de ellas A.....). Este Tribunal entiende que la propia existencia de dicho acuerdo con entidades terceras no hace sino confirmar la conclusión alcanzada por la inspección, ya que pone de manifiesto la propia carencia de medios de la sociedad para llevar a cabo su actividad.

En conclusión, de todo lo expuesto resulta que nos encontramos ante una sociedad:

- sin ningún personal asalariado al margen de la persona física vinculada
- que, sin considerar al socio, por sí misma carece de la infraestructura mínima para desarrollar su actividad
- que no aporta ningún valor añadido propio al margen del trabajo del señor H....., cuyos servicios tienen un carácter personalísimo.

Por todo lo anterior, resulta acreditado que la referida entidad carecía de los necesarios "medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades". Ello implica la inaplicación de la presunción que excepciona la regla de valorar ese tipo de operaciones entre personas vinculadas a precio normal de mercado, aspecto que no ha sido desvirtuado por el interesado con sus alegaciones, debiendo así confirmar la actuación de la Inspección en este punto.

En el caso objeto de controversia estamos ante una sociedad que desempeña una actividad de carácter personalísimo en la que la intervención de D. Axy resulta imprescindible. Más allá del socio único la entidad carece de personas asalariadas, poniendo así de manifiesto que no cuenta con una estructura personal mínima para el desempeño de la actividad.

De hecho, las labores subcontratas a QR SLP y TW S.L. son calificadas como de auxiliares por parte del interesado en el escrito de alegaciones, consistentes en asesoramiento jurídico y captación de clientes por la primera de sociedades y "back office", secretaría, trabajos administrativos, presentación de impuestos y otros cumplimientos legales en el caso de la segunda. En ningún caso la subcontratación de este tipo de tareas auxiliares permitiría que, en ausencia del socio único, XZ SLP pudiese prestar los servicios jurídicos propios de su actividad simplemente con los recibidos a su vez de estas empresas en base a los citados acuerdos de colaboración y subcontratación.

En conclusión, la entidad no cuenta con personal asalariado, dependiendo totalmente del socio único para el desempeño de la actividad y sin contar con una infraestructura mínima que le permita el desarrollo adecuado de la misma. No se entiende por ello cumplido el requisito de contar con medios humanos adecuados del artículo 16.6.a) RIS, sin poder compensarse con la mera subcontratación de parte de estos servicios con terceros ajenos a la estructura organizativa de XZ SLP. Por esta razón se desestima esta pretensión del interesado.

Séptimo.

Por último y respecto al procedimiento sancionador, en virtud de los hechos descritos con anterioridad, y considerando lo dispuesto en los artículos 183 y siguientes de la LGT y en el Reglamento general del régimen sancionador tributario aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (en adelante RGRST) y, en particular, el artículo 191 LGT en sus apartados 1 y 5, se acordó iniciar un procedimiento sancionador que concluyó con el Acuerdo sancionador mencionado en los antecedentes de hecho.

De acuerdo con la Inspección de los Tributos, la conducta del reclamante, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación y solicitar indebidamente devoluciones tributarias está tipificada en el citado artículo 191 LGT.

En este caso, la base de la sanción de los ejercicios 2010 y 2011 es inferior a 3.000 euros y en el ejercicio 2012, aun siendo la base de la sanción superior a 3.000 euros, no existe ocultación, por lo que se califica como leve. La Administración Tributaria ha considerado que en el ejercicio 2012 no concurre el defecto de omisión o encubrimiento de datos a que alude el artículo 184 de la LGT en su apartado 2.

Ante esta sanción el interesado alega en primer lugar que no concurren los presupuestos necesarios para sancionar la conducta realizada. En particular señala:

<<El tratamiento fiscal que, a nuestro juicio, correspondía a la operación vinculada realmente realizada podrá ser distinto al que la inspección considera legalmente aplicable. Ahora bien, eso no implica que en una controversia interpretativa prime la mala fe ni siquiera la negligencia. Por tanto, no se justifica que el comportamiento sea imputable a título de culpa. Téngase presente, además, que en ningún momento ha existido ocultación, que existe una dificultad intrínseca a la hora de valorar los servicios profesionales de la abogacía, que la misma actuación inspectora, al igual que el propio legislador, mantienen dudas y sirva de botón de muestra el establecimiento mismo de un porcentaje convencional como el 85%>>.

Con esta alegación el interesado defiende la no sancionabilidad bajo la idea de que en operaciones vinculadas la dificultad de valorar con precisión las operaciones realizadas conlleva que sea fácil que existan

diferencias de criterio entre la Inspección y el propio obligado tributario. Parece subyacer que, aunque la Inspección y el reclamante no estén de acuerdo en la valoración, esto no implica necesariamente que la realizada inicialmente por el interesado no sea razonable, en cuyo caso podría excluirse la sanción en virtud del artículo 179.2.d) LGT.

Sin embargo, en este caso puede admitirse tal alegación. La cifra de negocio de XZ SLP en los ejercicios 2010, 2011 y 2012 ascendió a 815.341,53 euros, 1.032.747,01 euros y 506.850 euros respectivamente. Dado que esta facturación derivaba exclusivamente de los servicios prestados por D. Axy a los clientes, en ningún caso puede considerarse razonable que el valor de mercado de la retribución satisfecha por la sociedad al reclamante fuese sólo de 20.000 euros en el ejercicio 2010 y 24.600 euros en los ejercicios 2011 y 2012, siendo cifras desproporcionadas en comparación con tal volumen de negocio e importancia del socio único y administrador de la entidad, que era además su único medio humano para la realización de la actividad.

Otras manifestaciones de que no se ha realizado una interpretación razonable al realizar la valoración es que el propio interesado en la diligencia nº 3 del procedimiento manifestó que, de los dos vehículos afectos a la sociedad como bienes de su inmovilizado material:

<<El vehículo 1 lo emplea D. Oxz, y el vehículo 2 lo emplea D. Axy>>.

Esta circunstancia permite acreditar que bienes de uso privativo del socio único y de otros familiares del mismo formaban parte del inmovilizado de la sociedad sin recogerse ningún tipo de imputación o valoración de tal retribución a D. Axy, por lo que en ningún caso puede considerarse que las retribuciones satisfechas por la sociedad hayan sido calculadas en base a una interpretación razonable de la norma.

A continuación el interesado alega que el Acuerdo sancionador no ha realizado una adecuada motivación de la culpabilidad, sino que la misma se ha fundamentado en criterios vagos e imprecisos. De acuerdo con el escrito de alegaciones, no basta con que el expediente sancionador realice un análisis de los hechos y no se incorporen razonamientos jurídicos suficientes referidos al análisis de la culpabilidad. Esta falta de motivación supondría una violación del principio de presunción de inocencia del artículo 24 de la Constitución Española.

Efectivamente, la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional ha señalado, con carácter general, que el principio de culpabilidad rige en materia de infracciones administrativas y, en concreto, en materia tributaria, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, (reiterado en sentencia de 20/06/2005), señalando que: "sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente", lo que implica indudablemente, la necesidad de motivar adecuada y suficientemente el acto administrativo sancionador.

En el presente caso el Acuerdo sancionador recoge la siguiente motivación de la culpabilidad:

<<En cuanto a la operación vinculada

a) El obligado tributario, don Axy ha creado la sociedad

XZ SLP, la participa al 100%, administra y controla; pese a la independencia de ambas personas en el orden jurídico, es 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.

b) La sociedad no aporta, a juicio de la inspección ni de esta Oficina Técnica, ningún valor añadido a los ingresos obtenidos se limita a cobrar por las prestaciones personalísimas realizadas por su socio único y administrador, no asumiendo ningún riesgo ni aportando ningún activo propio relevante.

Claramente puede concluirse que tales ingresos podrían haberse obtenido directamente por la persona física, sin necesidad de actuar ésta a través de una sociedad.

c) la valoración realizada por la sociedad y la persona física incumple los criterios que regulan la valoración de las operaciones vinculadas.

En consecuencia y a la vista de los hechos expuestos, concurre pues, a juicio de esta Oficina Técnica, el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria, puesto que, existiendo la sociedad, las reglas de remuneración de dicha sociedad a favor del socio establecidas entre ambos las han incumplido y han permitido a la persona física la obtención de una ventaja fiscal indebida y el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública. Por tanto, se aprecian indicios de culpabilidad en la actuación de la persona física, D. Axy, e indicios de una colaboración activa de la sociedad vinculada en la actuación de la persona física.

Por todo ello, se entiende que existe grado de culpa suficiente en el actuar de D. Axy a los efectos del correspondiente expediente sancionador.

En cuanto a los rentas inmobiliarias no imputadas, deducción de gastos no deducibles para rendimientos de la actividad profesional, ingresos no declarados de la actividad y la incorrecta imputación como rentas del trabajo de rendimientos de la actividad debe considerarse esta conducta culpable en todo caso puesto que el obligado tributario no ha llevado a cabo un comportamiento acorde a la naturaleza de la obligación tributaria. No obstante la culpabilidad de esta conducta ya ha sido analizada en la propuesta de sanción A51 ...2 a la que el representante de la sociedad ha prestado su conformidad.

Se estima que la conducta del obligado tributario por los dos motivos objeto de regularización no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que, por el contrario, debe concluirse que su conducta ha ido encaminada a eludir su carga tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los periodos 2010, 2011 y 2012, sin que pueda apreciarse, como se ha expuesto, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003>>.

El reclamante considera que la Inspección ha realizado una descripción de las conductas acaecidas pero no ha fundamentado de forma suficiente que estos comportamientos hayan sido realizados de forma culpable o negligente. Sin embargo, este Tribunal considera que la culpabilidad en este caso se encuentra correctamente motivada.

A lo largo de todo el expediente sancionador se expone la conducta del obligado tributario, concretándose de forma sucinta sus aspectos más relevantes en el fundamento de hecho de la culpabilidad del Acuerdo sancionador previamente recogido. En tal exposición queda patente que el obligado tributario incumple las normas de valoración de operaciones vinculadas para, tal y como se afirma en el citado Acuerdo, obtener una ventaja fiscal indebida y el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública. Además se recoge que existió colaboración activa entre la sociedad y la persona física para lograr tal objetivo.

A tal efecto es importante considerar la doctrina del Tribunal Supremo expresada en la sentencia de 28/04/2014 en el recurso n.º 1994/2012 dictado en unificación de doctrina (el subrayado es nuestro):

<<...un requisito necesario para considerar procedente una sanción tributaria que debe tener su reflejo en la motivación de la resolución sancionadora. Como ha reiterado la jurisprudencia de esta Sala, la culpabilidad del sujeto infractor no queda acreditada con la mera reiteración del tipo, ni puede sancionarse con la mera referencia al resultado.

Ahora bien, para determinar, en cada supuesto, si la resolución administrativa sancionadora cumple o no con la exigencia de motivar la culpabilidad es necesario tener en cuenta tanto las circunstancias fácticas que aquella contempla como las normas tributarias que aplica.

Y, a este respecto, aunque no puede ser suficiente la mera afirmación de voluntariedad en la conducta incluso acompañada de la no apreciación de circunstancias que excluyan la responsabilidad- debe, sin embargo, considerarse, en el presente caso, bastante la descripción de conductas que realizan las resoluciones sancionadoras que no son concebibles sin la concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia.

Esto es, las inexactitudes y la situación de la contabilidad de la empresa A..... que reflejan los actos administrativos que se enjuician solo pueden explicarse por la concurrencia del elemento de voluntariedad y de la omisión de la conducta exigible que configuran la culpabilidad>>.

Así, de los hechos recogidos en el Acuerdo del expediente sancionador queda patente que no son concebibles sin dolo, culpa o, al menos, negligencia. El hecho de que la retribución percibida por el administrador y socio único, encargado de todas las prestaciones de servicios de la entidad, sea irrisoria en comparación con el volumen de negocio de la sociedad, al mismo tiempo que tanto el obligado tributario como familiares del mismo usan bienes del inmovilizado de la entidad, sólo puede explicarse por la concurrencia de un elemento de voluntariedad, ya que se perseguía el objetivo de reducir la carga fiscal correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Aunque ello queda suficientemente acreditado por parte de la Inspección, las propias circunstancias fácticas han de ser tenidas en cuenta y muestran de forma clara en este caso la voluntad del reclamante de utilizar una sociedad interpuesta para, entre otros motivos, disminuir la deuda tributaria que le corresponde, cuyo fundamento último es el artículo 31 de la Constitución Española.

Por consiguiente, este Tribunal Económico Administrativo Central considera que la culpabilidad o negligencia se encuentra suficientemente acreditada en el Acuerdo de imposición de sanción y, por lo tanto, se desestima la pretensión del interesado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.