

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087236

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de junio de 2022

Sala 1.^a

R.G. 6460/2019

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. IRPF. Reglas especiales de valoración.

Operaciones vinculadas. Ruptura de la bilateralidad con resultado de menor imposición para el obligado tributario. En este caso, la regularización por operaciones vinculadas practicada por la Inspección determinó un incremento de los rendimientos del trabajo declarados por el interesado en su IRPF y, como consecuencia del ajuste bilateral, un correlativo incremento del gasto en el IS de la sociedad pagadora de tal rendimiento. El Tribunal ha ordenado la anulación de la liquidación de IRPF 2010 del socio, relativa a dichas operaciones vinculadas, por prescripción del derecho a liquidar ese concepto y período por la Administración, y no se ha ordenado, en cambio, la anulación de la liquidación provisional del IS 2010 de la sociedad, por no haber prescripción en este caso, por lo que, de confirmarse esta última, se produciría una quiebra de la obligatoria bilateralidad de los ajustes por operaciones vinculadas, que produciría un enriquecimiento injusto del obligado tributario, que el Tribunal adelanta que, no puede admitirse.

La asimetría derivada de la ruptura de la bilateralidad provocaría, de forma automática, que la tributación de la operación vinculada, conjuntamente considerada, no encuentre acomodo en nuestro ordenamiento, produciendo situaciones de doble imposición y de enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública -como ocurre en el presente caso-, o bien, de una imposición notoriamente inferior a la pretendida por la norma -si se diese la situación contraria a la aquí expuesta-.

Pues bien, en el presente caso, al anular la liquidación de IRPF 2010 del socio, la única manera de mantener la bilateralidad de los ajustes por operaciones vinculadas y de salvar una posible ruptura de la misma es anular también la liquidación del IS 2010 de la sociedad relativa a la operación vinculada. De lo contrario, se generaría una clara desimposición, no amparada por la normativa reguladora de las operaciones vinculadas y que resultaría en el enriquecimiento injusto del contribuyente, socio único y administrador único de la entidad. **(Criterio 1 de 2)**

Base imponible. Comprobación de valores. La comprobación de valores al margen del procedimiento de gestión. Procedimiento de inspección. Compatibilidad del desarrollo simultáneo de varios procedimientos de inspección respecto de todos los obligados tributarios que sean parte en una operación vinculada. 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.

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 art. 184.2.b) del RD 1065/2007 (RGAT) como supuesto de especial complejidad de las actuaciones inspectoras, en desarrollo del art. 150.1.a) de la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67, 104, 105, 150 y 179.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 103, 104 y 184.

ORDEN HAP/638/2012 (Aprueba los modelos de declaración del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2011, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención o puesta a disposición, modificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del IRPF, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos), arts. 9 y 16.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 18 y 41.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 12.

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

RD 1777/2004 (Rgto. IS), arts. 16, 20 y 21.

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 de 17 de julio de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la que se resuelven de forma acumulada, en primera instancia, las reclamaciones económico-administrativas 08-08377-2015, 08-09161-2015, 08-09279-2015, 08-10843-2015, 08-10844-2015, 08-08805-2016, 08-08806-2016, 08-09314-2016, 08-09315-2016, 08-07102-2019 y 08-07103-2019.

Dichas reclamaciones se interpusieron contra once Acuerdos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, por los conceptos de liquidaciones provisionales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) e Impuesto sobre Sociedades (IS) de 2009 a 2012 y de imposición de las sanciones tributarias resultantes.

- Referencias IS: **A02 ...F41** (liquidación operaciones vinculadas IS 2009); **A02 ...F52** (liquidación global IS 2009); **A23 ...96** (liquidación operaciones vinculadas IS 2010); **A23 ...5** (liquidación global IS 2010); **A23 ...62** (liquidación operaciones vinculadas 2011-2012); **A23 ...71** (liquidación global IS 2011-2012);

- Referencias IRPF: **A23 ...82** (liquidación operaciones vinculadas IRPF 2009-2010); **A23 ...4** (liquidación global IRPF 2009-2010); **A23 ...26** (Acuerdo sancionador por operaciones vinculadas 2010); **A23 ...0** (liquidación previa operaciones vinculadas IRPF 2011-2012); **A23 ...31** (Acuerdo sancionador por operaciones vinculadas 2011-2012).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la Inspección de los Tributos se han seguido simultáneamente dos procedimientos inspectores de comprobación e investigación respecto de los sujetos vinculados **XZ SL** y su socio único y administrador único **D. Axy**, siendo sus resultados, en síntesis, los siguientes:

a) XZ SL: Las actuaciones se iniciaron mediante la notificación de la comunicación de inicio el **17.1.2014**, con alcance general respecto del Impuesto sobre Sociedades 2009 a 2012, Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de 1T 2010 a 4T 2012, retenciones e ingresos a cuenta del capital mobiliario de 2010 a 2012 y rendimientos del trabajo y profesionales de 2009 a 2012.

El procedimiento concluyó en relación con el Impuesto sobre Sociedades con la notificación de las liquidaciones provisionales objeto de este recurso. El motivo de la regularización fue, en síntesis:

1. El ajuste a valor de mercado de las operaciones vinculadas efectuadas entre el socio y la sociedad, considerando la Inspección que dichas operaciones figuran por un importe inferior al de mercado en las declaraciones de IS e IRPF de los ejercicios 2009 a 2012 presentadas por los interesados.

2. La regularización de gastos que la Inspección considera no deducibles por tratarse de gastos ajenos a la actividad desarrollada.

b) D. Axy: Las actuaciones se iniciaron mediante la notificación de la comunicación de inicio el **3.2.2014**, con alcance general, respecto del IRPF, ejercicios 2009 a 2012.

El procedimiento concluyó con la notificación de las liquidaciones provisionales objeto de este recurso. El motivo de la regularización fue, en síntesis, el ajuste a valor de mercado de las referidas operaciones vinculadas.

Derivado de lo anterior, se dictaron dos acuerdos de imposición de sanción frente al socio, por comisión de la infracción prevista en el artículo 16.10 del TRLIS, que también son objeto de este recurso.

Segundo.

Disconforme con dichos acuerdos de liquidación e imposición de sanción, los interesados interpusieron las reclamaciones económico-administrativas citadas en el encabezamiento ante el TEAR de Cataluña, que fueron acumuladas por el Tribunal, a petición de los interesados, y resueltas mediante la **Resolución de 17 de julio de 2019** que desestima las citadas reclamaciones, con excepción de la relativa a la sanción por el IRPF de 2010, respecto de la que ordena corregir la cuantía de la sanción.

Tercero.

Disconforme con dicha resolución, los interesados interpusieron el presente recurso de alzada ordinario ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el **19 de agosto de 2019**.

En el escrito de interposición realizan, en síntesis, las siguientes alegaciones, que se desarrollan en los correspondientes fundamentos de derecho:

1ª.- Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de los ejercicios comprobados, por el transcurso del plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

2ª.- Incorrecta aplicación del régimen de operaciones vinculadas. Incorrecta e inconsistente valoración de las mismas por parte de la Inspección.

3ª.- Improcedencia de las sanciones impuestas.

En escrito de alegaciones complementarias presentado el 4.2.2021 realiza, en síntesis, las siguientes alegaciones:

Además de las liquidaciones relativas el Impuesto sobre Sociedades objeto de este recurso, del procedimiento inspector seguido frente a la sociedad **XZ SL** derivaron liquidaciones por IVA 2T 2011 a 4T 2012, que fueron reclamadas ante el TEAR de Cataluña. La resolución desestimatoria del TEAR fue recurrida ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que lo resolvió en la **Sentencia de ... de ... de 2020 (ROJ: STSJ CAT .../2020)**.

En ella el TSJ llega a dos conclusiones que interesan a sus pretensiones:

1. Se ha incumplido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector, puesto que para su cómputo no deben considerarse las dilaciones por retraso en la aportación de documentación. Ello en tanto que ni en las actas ni en los acuerdos de liquidación se motiva en los términos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo las razones por las que la falta de aportación de la documentación requerida habría entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento, falta de motivación que no puede subsanar el TEAR.

Esta ausencia de motivación de las dilaciones concurre también en relación con la presente reclamación, en la que las liquidaciones recurridas comparten gran parte del contenido, tanto en cuestiones procedimentales como de fondo.

2. Se considera acreditado que los servicios que presta la empresa incluyen, además de los de agencia y representación, otras prestaciones como preparación física, control médico, nutrición y preparación emocional. Por ello, se permite la deducción de las cuotas de IVA relativas a gastos tales como gimnasios, hoteles, teléfono, alquiler de trastero, suplementos, etc., que no habían sido considerados gastos deducibles por la Inspección, y elimina la sanción del IVA por considerar que no concurre el elemento subjetivo de culpabilidad.

Por tanto, tales gastos deben considerarse deducibles en el Impuesto sobre Sociedades. Ese análisis de la actividad desarrollada por la entidad debe hacer decaer los sistemas aplicados para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, y también las sanciones, porque no existe culpabilidad ante un supuesto de incertidumbre probatoria como el presente.

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 posible prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de los ejercicios comprobados.
- La procedencia de la aplicación del régimen de operaciones vinculadas y de la valoración aplicada.
- La procedencia de las sanciones impuestas.

Tercero.

La primera cuestión que plantea el reclamante es el exceso del plazo máximo de duración de los procedimientos inspectores tramitados y la consiguiente prescripción de los derechos de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Sobre cómputo del plazo en el procedimiento inspector, el **artículo 150 de la LGT**, en la redacción vigente durante los periodos controvertidos establecía lo siguiente:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

(...)

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento [...]"

Por su parte, el **artículo 104.2 de la LGT** señala que:

"2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución."

Esta concreción reglamentaria se plasma en el **artículo 104 del Reglamento** General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (en adelante, RGAT), a tenor del cual:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

(...)

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

(...)

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.

(...)

e) El retraso en la notificación de las propuestas de resolución (...) por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido. (...)"

Analizaremos, en primer lugar, las cuestiones relativas al plazo de duración del procedimiento inspector seguido con la persona física:

D. Axy (IRPF)

Se iniciaron actuaciones inspectoras mediante comunicación de inicio notificada al interesado el 3.2.2014, con alcance general, ejercicios 2009 a 2012.

El procedimiento fue único para todos los períodos, si bien se dictaron liquidaciones separadas para 2009-2010 y 2011-2012, con distinto discurrir procedimental.

En ambas liquidaciones la Oficina Técnica fijó como períodos de dilaciones en el procedimiento inspector por causa no imputable a la Administración tributaria un total de 151 días de dilaciones previas al acta, con el siguiente detalle:

nº	Inicio	Fin	Motivo	n.º días
1	14/02/2014	21/02/2014	Solicitud aplazamiento primera comparecencia	7
2	21/02/2014	14/03/2014	Retraso aportación documentación	21
3	11/04/2014	14/04/2014	Solicitud de aplazamiento comparecencia	3
4	14/04/2014	07/08/2014	Retraso aportación documentación	115
5	11/12/2014	16/12/2014	Solicitud de aplazamiento comparecencia	5
			Total	151

El reclamante discrepa de las dos dilaciones que le imputa la Inspección por retrasos en aportar documentación (Dilaciones 2 y 4).

La Inspección había motivado estas dilaciones del siguiente modo:

- Dilación 2.

"- En cuanto a la dilación 2, el retraso en la aportación de documentos se refiere en concreto a la justificación de los trabajos realizados para XZ SL. La solicitud de este dato se efectuó en la comunicación de inicio y, sin embargo, no se aportó en el momento de celebrarse la primera comparecencia documentada en la diligencia número 1 de fecha 21/02/2014. Se reiteró la solicitud y finalmente se aportó la justificación aludida en fecha 14/03/2014, momento en que se extiende la diligencia número 2, cerrándose así la dilación que se había generado".

- Dilación 4.

"Retraso aportación documentos referidos a la aclaración del uso de los inmuebles propiedad del obligado tributario.

Con el fin de comprobar los rendimientos de capital inmobiliario, y puesto que la comprobación realizada por la Inspección es de carácter general, se requirió en varias comparecencias, la justificación del uso de los mismos.

Inicialmente, la Inspección requirió esta documentación en diligencia 2, de fecha 14 de marzo de 2.014.

En diligencia 3 de fecha 14 de abril de 2.014, la compareciente no aporta dicha documentación, manifestando que será aportada en la siguiente comparecencia.

En la siguiente comparecencia, recogida en diligencia 4, de fecha 14 de mayo de 2.014, la compareciente tampoco aporta la documentación solicitada, reiterándose la aportación de la misma.

Finalmente, la representante del obligado tributario aporta documentación relacionada con estos inmuebles en fecha 7 de agosto de 2.014, sin que dicha documentación permita determinar a la Inspección que los importes declarados sean correctos.

(...)

Tal y como se ha señalado, esta dilación obedece al retraso en la aportación de la aclaración del uso de los inmuebles propiedad del obligado tributario, aspecto que debería haberse aportado en la diligencia 3 de fecha 14 de abril de 2014 y que, sin embargo, tras la reiteración de la solicitud por parte de la Inspección, se aportó en fecha 07/08/2014, momento en que se extiende la diligencia número 5 y se cierra la dilación que se había generado".

El interesado se opone a considerar que el retraso en el suministro de la información solicitada por la Administración constituye en estos casos una dilación no imputable a la Administración, puesto que la Inspección no ha motivado de qué modo estas dilaciones han entorpecido el normal desarrollo del procedimiento. En particular, en la Dilación 4, la más larga, de 115 días, la información solicitada se limitaba a la "aclaración sobre el uso de dos inmuebles" y esta información ya obraba en poder de la Administración, pues el contribuyente había declarado en el Modelo 100 el alquiler de uno de ellos, detallando ingresos y gastos, y que el otro se encontraba a disposición de sus titulares. No se pidió en momento alguno los documentos justificativos de los gastos ni de los ingresos ni ningún documento adicional a los mismos. Es decir, no hubo una comprobación real de los rendimientos del capital inmobiliario, pues lo que interesaba a la Inspección era la regularización de la operación vinculada.

Invoca la **Sentencia de ... de ... de 2020 (ROJ: STSJ CAT .../2020), del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña**, en la que se resuelve el recurso interpuesto por la sociedad **XZ** contra la resolución del TEAR de Cataluña, dictada en relación con las liquidaciones del IVA 2T 2011 a 4T 2012, derivadas también del procedimiento inspector que nos ocupa.

En ella, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña concluye que ni en las actas ni en los acuerdos de liquidación se motiva en los términos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo las razones por las que la falta de aportación de la documentación requerida habría entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento, falta de motivación que no puede subsanar el TEAR.

En efecto, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña señala lo siguiente:

"Ahora bien, ni en las actas ni en los acuerdos de liquidación se motiva, en los términos exigidos por la jurisprudencia posterior del Tribunal Supremo que se ha expuesto en los Fundamentos precedentes, las razones por las que la falta de aportación de documentación requerida a la obligada tributaria habría impedido a la Inspección continuar realizando las actuaciones necesarias en el desarrollo de su actividad de comprobación e investigación. Nos referimos a las dilaciones nº 2, 3, 5 y 6.

Atendiendo a la doctrina jurisprudencial antes expuesta, para que la dilación pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, habría sido preciso que la Inspección tributaria explicara en qué medida la falta de aportación de toda la documentación solicitada, habría entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento, impidiendo la continuación de la actividad investigadora, y en particular la improcedencia de las cantidades declaradas exentas por los diferentes conceptos regularizados. La ausencia de dicha motivación determina que las cuatro dilaciones referidas no tengan incidencia en el plazo máximo para concluir el procedimiento inspector. Todo ello en el marco de que no puede el TEARC completar, subsanar o añadir ningún tipo de información, valoración y calificación de lo acontecido en el procedimiento inspector privado al obligado de la información que debió habersele otorgado en el momento de las actas y el acuerdo de liquidación".

Por su parte, la **Audiencia Nacional en la reciente Sentencia de 22 de diciembre de 2021 (recurso núm. 695/2019)** sintetiza la doctrina del Tribunal Supremo en materia de las dilaciones imputables al contribuyente por retrasos en la aportación de la documentación solicitada de la siguiente forma:

"QUINTO.- La doctrina del Tribunal Supremo en materia de las dilaciones imputables al contribuyente puede resumirse en los siguientes criterios interpretativos (Sentencias de 24 de enero de 2011 -rec. 485/2007 -, 8 de octubre de 2013 -rec. 5114/2011 -, 4 de noviembre de 2013 -rec 1004/2011 -, 29 de enero de 2014 -rec. 4649/2011 o 18 de diciembre de 2017 -rec. 3025/2016-), entre otras muchas):

- Dentro del concepto de " dilación" se incluyen tanto demoras expresamente solicitadas como pérdidas materiales de tiempo provocadas por la tardanza en aportar datos y elementos de juicio imprescindibles.
- " Dilación" es una idea objetiva desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado.
- Al mero transcurso del tiempo debe añadirse un elemento teleológico y ello pues es necesario que impida a la inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.
- Hay que huir de criterios automáticos pues no todo retraso constituye una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado.
- La falta de cumplimiento de la documentación exigida no es dilación si no impide continuar con normalidad el desarrollo de la actividad inspectora (sentencia de fecha 28 de Enero de 2011, dictada en el recuso 5006/05).
- Retrasarse es diferir o suspender la ejecución de algo y dicho efecto solo puede ser computado a partir del señalamiento de un momento determinado para llevar a cabo dicha ejecución (sentencias dictadas en los recursos 541/2011 y 6555/2009),siendo necesario la fijación de un plazo para poder imputar al obligado tributario dilaciones en caso de incumplimiento del mismo, de tal forma que la inobservancia de este deber impide a la Administración beneficiarse de una indeterminación creada por ella y achacar al inspeccionado el incumplimiento de un plazo que no ha sido determinado (sentencia de fecha 24 de Noviembre de 2011 -rec. 791/2009-).
- La imputabilidad de la paralización no tiene que ser total ni que impida a la administración tributaria continuar con la tramitación de la Inspección, pues no se olvide que el último párrafo del artículo 31 señala que "La interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse" por lo tanto, es posible que exista paralización imputable y, a la vez, que la administración haya practicado diligencias y actuaciones (sentencia de 18 de diciembre de 2017 -rec. 3025/2016-)
- Estamos pues ante una noción jurídica de demora o retraso, derivada de un hecho natural, sin que la simple constatación de que lo pedido no ha sido total e íntegramente cumplimentado sea suficiente para paralizar de forma automática el cómputo del plazo".

En síntesis, para que el retraso en la aportación de documentación se considere una dilación imputable al contribuyente la Inspección debe razonar en el acuerdo de liquidación, respecto de cada período de dilación, la concreta documentación que faltaba por aportar, y los motivos por los que la existencia de documentación pendiente de aportar incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora, lo cual no implica que el impedimento sea total ni que impida a la Inspección la práctica de otras diligencias y actuaciones.

En el presente caso, si bien la Inspección detalla en el acuerdo de liquidación la documentación pedida y los retrasos o ausencias en su aportación, desconoce por completo la necesidad de que concurra, además del elemento puramente objetivo, el elemento teleológico, esto es, que dicha dilación no haya permitido continuar con normalidad el procedimiento inspector. No desprendiéndose tampoco del acuerdo de liquidación de qué modo estas dilaciones han entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento, en particular en relación con la Dilación 4, en tanto que no resulta evidente la relevancia y transcendencia de los datos referidos al uso de los inmuebles, que en todo caso tenían carácter secundario.

Por lo tanto, no cabe computar como dilaciones por causas no imputables a la Administración las Dilaciones 2 y 4.

El resultado es que existen únicamente tres dilaciones anteriores a la firma de las actas (Dilaciones 1, 3 y 5), por un total de 15 días naturales, dilaciones estas que no se discuten por el reclamante y que son claras, pues se deben a solicitudes de aplazamiento de comparecencias debidamente acreditadas en el expediente.

Procediendo a analizar a continuación la situación de cada ejercicio:

Ejercicio 2009

Como dilaciones no imputables a la Administración posteriores a las referidas actas, la oficina técnica computa como dilaciones: 8 días naturales por la solicitud de ampliación del plazo de alegaciones al acta, 10 días de dilaciones por un retraso en la notificación del Acuerdo de rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el Acta (que se intenta notificar infructuosamente el día 19/06/2015 en el domicilio fiscal del obligado, produciéndose la notificación efectiva el 29/06/2015) y, finalmente, 8 días naturales por la solicitud de ampliación del plazo de alegaciones a dicho Acuerdo de rectificación. Un total de 26 días naturales, que se suman a los 15 días de dilaciones ya discutidos, para un total de 41 días de dilaciones.

De modo que, iniciado el procedimiento el **3.2.2014** y existiendo Dilaciones de 41 días, el mismo debió concluir el **16.3.2015**. No obstante, la notificación de la liquidación tuvo lugar el **29.7.15**.

Por lo tanto, se ha incumplido el plazo de duración del procedimiento inspector. El incumplimiento de este plazo conlleva, conforme al citado **artículo 150.2 de la LGT**, que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas durante dicho plazo.

"En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse".

La consecuencia es que el **16.3.2015** ya se había producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2009, por el transcurso del plazo de cuatro años previsto en el **artículo 66 de la LGT**.

Ejercicio 2010

Las dilaciones son idénticas a las del ejercicio 2009, por lo que iniciado el procedimiento el **3.2.2014** y existiendo 41 días de dilaciones, debió concluir el **16.3.2015**. No obstante, la notificación de la liquidación tuvo lugar el **29.7.15**.

El **16.3.2015**, aún no había prescrito el derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2010, por lo que debemos analizar si existe una actuación posterior que haya interrumpido el plazo de prescripción.

Según la interpretación que del artículo 150.2.a) de la LGT ha venido realizando el Tribunal Supremo, la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no tiene la capacidad interruptiva, sino que ha de mediar una actuación formal de la Inspección de los Tributos poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de las actuaciones y los períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

Así, en la **Sentencia de 21 de junio de 2016 (rec. cas. 1591/2015)**, el Alto Tribunal decía lo siguiente:

"El artículo 150.2.a), párrafo segundo, de la vigente Ley General Tributaria dispone, en efecto, que la reanudación de las actuaciones, con conocimiento formal del interesado, después de expirado el plazo a que se refiere el apartado 1 (doce o veinticuatro meses) interrumpe la prescripción.

Ahora bien, esta previsión legislativa debe entenderse en sus estrictos términos; no se trata de que una mera actuación ulterior sin más "reviva" un procedimiento ya fenecido, como sin duda es el del caso enjuiciado, según admite la propia Administración recurrente [las actuaciones tenían que durar doce meses como máximo, pues el acuerdo de ampliación se adoptó fuera de plazo, y, sin embargo, se extendieron más allá, notificándose la liquidación cuando ya habían transcurrido más de cuatro años desde el día final para la presentación de la autoliquidación del último período comprobado -2005-], sino de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido. Por ello el precepto matiza en su segunda parte que «el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse». No se trata, por tanto, de cualquier diligencia, sino de una reanudación formal de las actuaciones inspectoras.

Así lo hemos afirmado en la sentencia de 18 de diciembre de 2013 (casación 4532/2011 , FJ 4º): la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no tiene la capacidad interruptiva que defiende la representación estatal. Ha de mediar una actuación formal de la Inspección de los Tributos poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de las actuaciones. En el mismo sentido, pueden consultarse las sentencias de 6 de marzo de 2014 (casación 6287/2011 , FJ 4º), 13 de junio de 2014 (casación 848/2012 , FJ 4º), 12 de marzo de 2015 (casación 4074/2013, FJ 5 º) y 23 de mayo de 2016 (casación 789/2014 FJ 3º).

Sobre las exigencias formales que debe cumplir el acto de reanudación de las actuaciones tras su superación se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencias posteriores. Así, entre otras, en la **Sentencia de 12 de julio de 2017 (rec. cas. 1564/2016)**, en la que el Tribunal descarta que la formalización del acta interrumpa la prescripción si no se indica en ella que se ha superado el plazo máximo de duración del procedimiento y las consecuencias del incumplimiento:

"Para que una actuación realizada tras el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras tenga efectos interruptivos deben cumplirse una serie de requisitos: 1) dictar un acuerdo formal de reanudación 2) poner de manifiesto que el procedimiento inicial ha dejado de producir efectos interruptivos y 3) indicar los objetos y periodos a los que irá referido el nuevo procedimiento.

Es evidente que, a pesar de que en el Acta se pone de manifiesto el concepto y periodos comprobados, la misma no constituye un acuerdo formal de reanudación y en ella no se indicaba ni que se hubieran extinguido los

efectos interruptivos de las actuaciones realizadas con anterioridad, ni que hubiera prescrito el derecho de la Administración a comprobar el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003 y 2004.

Es decir, el Acta no cumplía ninguno de los requisitos exigidos por la Sala para desplegar los efectos interruptivos previstos en el artículo 150.2 de la LGT.

Por su parte, en la **Sentencia de 23 de marzo de 2018 (rec. cas. 176/2017)** el Tribunal Supremo tampoco concede eficacia interruptiva a una diligencia que no cumple con los requisitos anteriores (negrita de este TEAC):

*"A nuestro juicio, esa actuación no da cumplimiento suficiente a la exigencia contenida en el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria, **no ya porque no manifieste expresamente que "reanuda las actuaciones" sino, fundamentalmente, porque se limita a continuar con el procedimiento y no contiene la precisa información que aquel precepto establece; dicho de otro modo, no informa al contribuyente sobre los "conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse"**, exigencia que -desde luego- no se llena de manera satisfactoria con la pura referencia general, en el encabezamiento de la diligencia, a los ejercicios y a los tributos objeto de comprobación e inspección, expresión mucho más genérica que la relativa a los "conceptos" reseñados en la norma.*

En consecuencia, debemos responder a la cuestión que nos suscita el auto de admisión en el sentido que se desprende de nuestra jurisprudencia, de suerte que, una vez excedido el plazo del procedimiento inspector, no "cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente" interrumpe la prescripción, sino solo aquéllas que pongan de manifiesto una clara voluntad de reanudar el procedimiento y que informen al contribuyente, de manera clara, precisa y completa de los conceptos y períodos a los que van a alcanzar las actuaciones que van a realizarse después de tal actuación.

*En la medida en que la diligencia de 5 de septiembre de 2012 no cumple con la repetida exigencia y carece, por tanto, de efectos interruptivos de la prescripción, ha de prosperar el recurso de casación y la pretensión deducida por la parte demandante en la instancia **pues, teniendo en cuenta la fecha en que se notificó el acuerdo de liquidación, ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IVA, períodos de mayo a diciembre de 2008 y de enero a mayo de 2009**".*

Dando a entender, por un lado, que lo relevante no es el acto concreto por el que se reanuda el acto, sino el contenido del mismo, que debe cumplir los requisitos indicados. En este sentido, la **Sentencia de 10 de julio de 2019 (ROJ: STS 2494/2019)** confiere eficacia interruptiva al acto de ampliación de las actuaciones inspectoras, adoptado o notificado una vez expirado el plazo inicial de las mismas, siempre que dicho acuerdo declare expresamente la superación del plazo máximo:

"De suerte que el acto de ampliación de las actuaciones inspectoras, que devino ineficaz para el fin que perseguía por haber sido adoptado o notificado una vez expirado el plazo inicial de las mismas, no tiene capacidad para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, pero sí la tiene cuando, tras declararse expresamente la caducidad del procedimiento, dicho acuerdo ponga de manifiesto una clara voluntad de reanudar el procedimiento y que informe al obligado tributario, de manera clara, precisa y completa de los conceptos y períodos a los que van a alcanzar las actuaciones que van a realizarse después de tal actuación".

Y por otro, que, **de no mediar un acto de reanudación de actuaciones que cumpla los requisitos referidos, únicamente interrumpirá la prescripción la notificación del acuerdo de liquidación**, y siempre y cuando se realice dentro del plazo de prescripción de cuatro años previsto en el **artículo 66 de la LGT**, criterio este que coincide con el mantenido reiteradamente por este Tribunal Central.

Respecto del ejercicio 2010 no se dictó por la inspección un acuerdo formal de reanudación de actuaciones, por lo tanto, debemos considerar la fecha de notificación de la liquidación, la cual tuvo lugar el **29.7.15**.

En esa fecha ya se había producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2010, por lo que debe estimarse el recurso en relación con la prescripción de este concepto y período.

Ejercicios 2011 y 2012

En relación con el cómputo del plazo del procedimiento inspector, a las dilaciones 1, 3 y 5, por un período de 15 días naturales, se deben sumar: el retraso en la notificación del Acuerdo de rectificación de las propuestas de liquidación contenidas en las Actas (del 19.06.2015 al 29.06.2015), así como un período de interrupción justificada del procedimiento por un total de 147 días, por un requerimiento internacional a **TW**, entidad residente en **PAÍS_1**.

El reclamante se opone estas dos últimas dilaciones. Por un lado, señala que ante la imposibilidad de notificar el acuerdo de rectificación el 19.06.2015 en el domicilio del obligado tributario, el agente tributario debió el mismo día haber acudido al domicilio señalado al efecto por la representante del contribuyente, sin dejar que

transcurriera un plazo de 10 días. Por otra parte, se opone a considerar como período de interrupción justificada el relativo al requerimiento internacional, aduciendo que la Administración pudo y debió efectuar este requerimiento antes, debiéndose el retraso a una negligente actuación administrativa.

No podemos acoger esta pretensión, pues el **artículo 104.e) del RGAT** establece con claridad que constituye una dilación no imputable a la Administración "El retraso en la notificación de las propuestas de resolución (...) por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido." Sin que pueda apreciarse falta de diligencia por el transcurso de un plazo de 10 días entre el primer y el segundo intento, habida cuenta de que el primero fue realizado en el inmueble que constituye el domicilio fiscal tanto como del socio como de la Administración.

Tampoco la relativa al requerimiento internacional, el **artículo 103.b) del RGAT** establece que se considerarán períodos de interrupción justificada los originados "b) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otro Estado o entidad internacional o supranacional como consecuencia de la información previamente recibida de los mismos en el marco de la asistencia mutua, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición a la autoridad competente del otro Estado o entidad hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones, de 12 meses".

Requerimiento que resulta necesario, en tanto que se efectúa con posterioridad a la orden de completar actuaciones del Inspector Jefe ordenando "comprobar la posible existencia de otros ingresos distintos de los declarados", versando precisamente sobre ello el requerimiento, que es contestado por **TW** señalando que "había un contrato por el cual **XZ** recibía un dinero por introducir publicidad. Sin embargo, **XZ** no introdujo ningún sponsor y **TWR** no realizó ningún pago a **XZ** ni a **Axy**".

De modo que, iniciado el procedimiento el **3.2.2014** y existiendo Dilaciones de 172 días, el mismo debió concluir el **27.7.2015**, al ser el 25.7.2015 inhábil.

El **30.6.2016** se notifican las liquidaciones correspondientes al **2011 y 2012**, esto es, dentro del plazo de prescripción del derecho a liquidar ambos ejercicios.

En relación con estos ejercicios el interesado sostiene que las liquidaciones son nulas de pleno derecho por apartarse totalmente del procedimiento legalmente establecido, en tanto que se ha superado el plazo de 12 meses y ni consta la autorización del Inspector Jefe para proseguir actuaciones ni la comunicación formal de esta nueva autorización al contribuyente. Y ello implica que las actuaciones habidas desde la fecha de superación del plazo del año se deben tener por no hechas ante la ausencia. Y si estas actuaciones se entienden como no hechas, difícilmente un posterior Acuerdo de liquidación (30-6-2016) puede convalidarlas.

No obstante, como hemos dicho al analizar el ejercicio 2010, la notificación del acuerdo de liquidación interrumpe la prescripción del derecho a liquidar, siempre y cuando se realice dentro del plazo de prescripción de cuatro años previsto en el **artículo 66 de la LGT**, criterio este que hemos venido reiterando y que se ajusta a la citada jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Siendo preciso reiterar que el **artículo 150.2 de la LGT** en ningún caso establece como consecuencia de la superación del plazo máximo de duración del procedimiento la nulidad del acuerdo de liquidación resultante, sino la no interrupción de la prescripción de las actuaciones realizadas con anterioridad y la no exigencia de más intereses de demora. En ningún caso dicho precepto, ni la jurisprudencia que lo interpreta, exigen que exista una nueva autorización del Inspector Jefe para proseguir las actuaciones, como pretende el reclamante.

Finalmente, el interesado sostiene que respecto del ejercicio 2011 debe considerarse que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2011 concluyó el **26.6.2016** puesto que ese día era el último día en que se podía presentar la declaración del IRPF 2011 con domiciliación del pago, que es el modo de pago al que se acogió el reclamante. Por lo tanto, el 30.6.2012, cuando se notifica la liquidación, ya habría prescrito el derecho de la Administración.

Pues bien, el **artículo 67 de la LGT** establece que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente autoliquidación.

Este desarrollo reglamentario se realiza para el ejercicio 2011 en la Orden HAP/638/2012, de 26 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2011 y se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, que en su artículo 9 regula el plazo de presentación de las declaraciones del IRPF:

"El plazo de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, cualquiera que sea el resultado de las mismas, será el comprendido entre los días 3 de mayo y 2 de julio de 2012, ambos inclusive, sin perjuicio del plazo de confirmación del borrador de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecido en el artículo 8 y del plazo de domiciliación bancaria de las declaraciones de ambos impuestos establecido en el artículo 16.3".

Por su parte, el artículo 16.3 establece que:

"2. Los contribuyentes que efectúen la presentación telemática de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (...), podrán utilizar como medio de pago de las deudas tributarias resultantes de las mismas la domiciliación bancaria en la entidad de crédito que actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria (Banco, Caja de Ahorro o Cooperativa de crédito) sita en territorio español en la que se encuentre abierta a su nombre la cuenta en la que se domicilia el pago.

3. La domiciliación bancaria de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio a que se refiere el apartado anterior podrá realizarse desde el día 3 de mayo hasta el 27 de junio de 2012, ambos inclusive. Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 8.1 en relación con el inicio del plazo de domiciliación del pago resultante del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas puesto a disposición del contribuyente por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

No obstante, si se opta por domiciliar únicamente el segundo plazo del Impuesto sobre la Renta, la misma podrá realizarse hasta el 2 de julio de 2012".

De este modo, la domiciliación bancaria se configura como una forma de pago que puede utilizar el contribuyente, y que tiene su propio plazo, el "plazo de domiciliación bancaria" al que se refiere el artículo 9 de la Orden HAP, que es distinto del "plazo de presentación de las declaraciones" establecido en ese mismo precepto, que en este caso es el comprendido entre los días 3 de mayo y 2 de julio de 2012. Plazo este que no se ve afectado de modo alguno por la elección de uno u otro medio de pago, ni a favor, ni en contra del contribuyente. No pudiendo la Administración tributaria comprobar el contenido de las declaraciones sino hasta el día siguiente a la finalización del mismo, el 3 de julio de 2012, fecha a partir de la cual comienza a contar el plazo de prescripción.

En resumen:

- Se declara prescrito el derecho a liquidar el IRPF, ejercicios 2009 y 2010, anulándose las liquidaciones A23-...82 y A23-...4.
- Respecto de los ejercicios 2011 y 2012 no deben exigirse intereses de demora con posterioridad al 27.7.2015.

XZ SL (IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES)

Se iniciaron actuaciones inspectoras mediante notificación el 17.1.2014 de la comunicación de inicio de las mismas, con alcance general, respecto al Impuesto sobre Sociedades 2009 a 2012 y al IVA de 1T/2010 a 4T/2012.

El procedimiento para ambos impuestos y todos los períodos fue único, si bien se dictaron liquidaciones separadas con distinto discurrir procedimental.

Para todos los ejercicios, la Oficina Técnica fijó como períodos de dilaciones en el procedimiento inspector por causa no imputable a la Administración tributaria un total de 151 días de dilaciones previas al acta, con el siguiente detalle:

nº	Inicio	Fin	Motivo	n.º días
1	14/02/2014	21/02/2014	Solicitud aplazamiento primera comparecencia	7
2	21/02/2014	14/03/2014	Retraso aportación documentación	21
3	14/03/2014	14/05/2014	Retraso en aportación de documentación	61
4	11/04/2014	14/04/2014	Solicitud de aplazamiento comparecencia	3
5	07/08/2014	18/09/2014	Retraso aportación documentos.	42
6	18/09/2014	01/10/2014	Retraso aportación documentación	13
7	11/12/2014	16/12/2014	Solicitud de aplazamiento comparecencia	5
			Total	151

Las mismas fueron discutidas por el reclamante, en relación con las liquidaciones del IVA 2T 2011 a 4T 2012, ante el TEAR de Cataluña y ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que, en la referida Sentencia de ... de ... de 2020 (ROJ: STSJ CAT .../2020), del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, concluye que ni en las actas ni en los acuerdos de liquidación se motiva en los términos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo las razones por las que la falta de aportación de la documentación requerida habría entorpecido,

obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento, falta de motivación que no puede subsanar el TEAR **y que afecta a las Dilaciones 2, 3, 5 y 6**. Conclusión esta que en aras del principio de seguridad jurídica debemos hacer nuestra, no computando tales dilaciones a efectos del plazo máximo de duración.

El resultado es que existen únicamente 15 días naturales (suma de las dilaciones 1, 4 y 7) de dilaciones anteriores a la firma de las actas, dilaciones estas que no se discuten por el reclamante y que son claras, pues se deben a solicitudes de aplazamiento de comparecencias debidamente acreditadas.

Procediendo a analizar a continuación la situación de cada ejercicio:

Ejercicio 2009

Como dilaciones no imputables a la Administración posteriores a las referidas actas la oficina técnica computa como dilaciones 8 días naturales por la solicitud de ampliación del plazo de alegaciones al acta (Dilación 8).

De modo que, iniciado el procedimiento el **17.1.2014** y existiendo Dilaciones de 23 días (15 días anteriores al acta y 8 días posteriores), el mismo debió concluir el **10.2.2015**. No obstante, la liquidación se notificó el **19.6.15**.

Ello supone que se haya incumplido el plazo de duración del procedimiento inspector. El incumplimiento de este plazo conlleva, conforme al citado **artículo 150.2 de la LGT**, que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas durante dicho plazo.

La consecuencia es que el **10.2.2015** ya se había producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2009, por el transcurso del plazo de cuatro años previsto en el **artículo 66 de la LGT**.

Ejercicio 2010

Las dilaciones son idénticas a las del ejercicio 2009, por lo que el procedimiento debió concluir el **10.2.2015**.

El **22.07.2015** se dictó por la Inspectora Coordinadora un acto formal de reanudación del procedimiento inspector en el que se manifiesta que se ha superado el plazo máximo de 12 meses establecido en el artículo 150 de la LGT y que, teniendo en cuenta que a esa fecha no se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria relativa al Impuesto sobre Sociedades de 2010, se abre un nuevo plazo de 12 meses para liquidar el concepto y período citado, interrumpiéndose de nuevo la prescripción.

Dicho acuerdo se notificó al interesado el **23.7.2015**, fecha en la que, efectivamente, no se había producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria relativa al ejercicio 2010.

El contribuyente considera que este acto es nulo. Señala que en el título del mismo se dice "*Ampliación plazo 12 meses Soc.2010*", lo que refleja que lo que se pretendía por la Inspección era ampliar el plazo de 12 meses, para lo que debió acudir al procedimiento específico previsto en el artículo 150.1 de la LGT, que exige el cumplimiento de unos requisitos que no se dan en el presente caso. Por ello, la Inspección decide utilizar, con claro abuso de derecho y de forma arbitraria, el instrumento de la reanudación de las actuaciones, previsto en el artículo 150.2 de la LGT, para conseguir los mismos efectos que el procedimiento de ampliación previsto en el 150.1 citado.

Este planteamiento no puede acogerse, pues resulta evidente que no se trata de un acto por el que se pretende la ampliación del plazo prevista en el artículo 150.1 de la LGT (lo que supondría evitar el exceso de este plazo) sino, de un acto por de reanudación formal del procedimiento inspector (que parte de la aceptación de que dicho plazo del artículo 150.1 ya se excedió y, por ello, se cumple la previsión legal del artículo 150.2 de la LGT, que es el artículo que cita), sin que el título que se ha puesto en el expediente electrónico a dicho acto (que no es más que un mero título añadido a posteriori, que no es parte del propio acto) afecte de modo alguno a esta conclusión.

Así, el acto dispone lo siguiente:

*"En el caso que nos ocupa, tal y como se ha señalado en el apartado primero, el procedimiento inspector se inició en fecha 17/01/2014 y, habiéndose producido en el curso del mismo dilaciones por causa no imputable a la Administración de 168 días en total, **se ha superado el plazo máximo de 12 meses** establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), plazo que, conforme a lo expuesto, finalizaría el día 03/07/2015.*

*Así, **en aplicación del artículo 150.2 LGT, no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas.** Ahora bien, continuando con el precepto citado:*

*"En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo." **En este sentido, en cuanto a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, en virtud de los artículos 66 a***

68 de la LGT, hay que indicar que en fecha 03/07/2015 no se encuentra prescrito tal derecho en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010.

Al hilo de esta cuestión, el TEAC ha dictado con fecha 28 de mayo de 2013 resolución (R.G.4850/2010) en la que fija criterio sobre el efecto que tiene el incumplimiento del plazo máximo para la terminación del procedimiento inspector, según el cual, de no haberse producido en el momento del transcurso del plazo del artículo 150 LGT la prescripción del derecho de la Administración a liquidar (como precisamente ocurre en nuestro supuesto), las actuaciones inspectoras deberán concluir en un nuevo plazo de 12 meses (reitera el criterio expuesto por el Tribunal en su Resolución de 20 de diciembre de 2012 (R.G. 120/11).

En consecuencia, habida cuenta que a fecha 03/07/2015 no se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria relativa al Impuesto sobre Sociedades de 2010, se abre un nuevo plazo de 12 meses para liquidar el concepto y período citado, interrumpiéndose de nuevo la prescripción.

Lo que se notifica al obligado tributario a los efectos oportunos".

Decíamos que de la conclusión que se extrae de las **Sentencias de 21 de junio de 2016 (rec. cas. 1591/2015), de 12 de julio de 2017 (rec. cas. 1564/2016) y de 23 de marzo de 2018 (rec. cas. 176/2017)**, es que lo relevante no es la actuación concreta por la que se reanude el procedimiento tras el incumplimiento del plazo de duración, sino el contenido del mismo, que debe contener la información que establece el artículo 150.2.a) de la LGT, esto es, informar al contribuyente sobre los "*conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse*".

En este caso, es claro que el acto cumple con los requisitos formales establecidos por la referida jurisprudencia del Tribunal Supremo, por lo que debe reconocerse su efecto interruptivo de la prescripción.

Finalmente, la liquidación se notifica el **29.7.2015**, dentro del nuevo plazo de 12 meses, por lo que el ejercicio 2010 no se encontraba prescrito.

Ejercicios 2011 y 2012

En relación con el cómputo del plazo del procedimiento inspector, a las dilaciones 1, 4, 7 y 8, que hemos confirmado, por un período de 23 días naturales, la oficina técnica añade, tras la orden de completar actuaciones dada por el Inspector Jefe, una solicitud de aplazamiento de comparecencia de 13 días y un período de interrupción justificada del procedimiento por un total de 147 días, por un requerimiento internacional a **TW**, entidad residente en **PAÍS_1**, este último ya confirmado. En total, 183 días de dilaciones.

De modo que, iniciado el procedimiento el **17.1.2014** y existiendo Dilaciones de 183 días, el mismo debió concluir el **20.7.2015**, al ser el 19.7.2015 inhábil.

En este caso, las liquidaciones se notifican el **30.6.2016** esto es, fecha en la que no había transcurrido en cómputo natural (sin descuentos de ningún tipo) el plazo del **artículo 66.a) de la LGT**, para comprobar los ejercicios 2011 y 2012. Por lo tanto, el derecho a liquidar los ejercicios 2011 y 2012 no había prescrito.

El reclamante reproduce las alegaciones efectuadas en relación con IRPF 2011 y 2012, en síntesis, que no debe computarse como interrupción justificada la relativa al requerimiento internacional y la nulidad de las liquidaciones por inexistencia de un acto de reanudación formal previo, dictado una vez superado el plazo de duración del procedimiento inspector, alegaciones estas que ya han sido contestadas al tratar el IRPF 2011 y 2012, análisis al que nos remitimos.

En resumen:

- **Se declara prescrito el derecho a liquidar el IS, ejercicio 2009**, anulándose las liquidaciones correspondientes a este ejercicio.

- **Respecto del ejercicio 2010 no deben exigirse intereses de demora con posterioridad al 20.2.2015.2011 y respecto de 2011 y 2012, no deben exigirse con posterioridad al 20.7.2015.**

Cuarto.

La cuestión de fondo se centra en determinar si se ha aplicado adecuadamente la normativa sobre operaciones vinculadas y en analizar la deducibilidad de determinados gastos que no han sido admitidos por la Inspección.

Para centrar la cuestión conviene reproducir los preceptos fundamentales de esta regulación, en su redacción vigente en el periodo que nos ocupa.

El **artículo 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF)** establece que la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su

valor normal de mercado, y remite a la regulación contenida en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) para determinar este valor.

Por su parte, el **artículo 16 del TRLIS** establece que:

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

2º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

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

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

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

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: (...)"

En desarrollo de este precepto, el **artículo 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades** (en adelante, RIS), prevé la posibilidad de considerar que el valor convenido entre partes vinculadas coincide con el valor normal de mercado, cuando se cumplan una serie de requisitos:

"6. 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: (...)

Quinto.

Considerando los dos fundamentos jurídicos anteriores, debemos abordar en primer lugar una cuestión que se plantea en relación con la liquidación por operaciones vinculadas relativa al Impuesto sobre sociedades 2010, que nos lleva a anular dicha liquidación.

La regularización por operaciones vinculadas practicada por la Inspección determinó un incremento de los rendimientos del trabajo declarados por el interesado en su IRPF y, como consecuencia del ajuste bilateral, un correlativo incremento del gasto en el IS de la sociedad pagadora de tal rendimiento.

Hemos ordenado (F.J. 3º) la anulación de la liquidación de IRPF 2010 del socio, relativa a dichas operaciones vinculadas, por prescripción del derecho a liquidar ese concepto y período por la Administración, y no se ha ordenado, en cambio, la anulación de la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades 2010 de la sociedad, por no haber prescripción en este caso, por lo que, de confirmarse esta última, se produciría una quiebra de la obligatoria bilateralidad de los ajustes por operaciones vinculadas, que produciría un enriquecimiento injusto del obligado tributario, que adelantamos, no puede admitirse.

En la Resolución de 2 de febrero de 2021 (R.G. 00/05109/2016/52/00), este TEAC sentaba como doctrina que la bilateralidad es un principio básico de los ajustes en las operaciones vinculadas.

En dicha resolución resolvíamos el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección de la AEAT contra las resoluciones dictadas por el TEAR concernientes a la regularización de una operación vinculada en el IRPF del socio. En ese recurso el Director no recurría, sin embargo, la regularización relativa en el Impuesto sobre Sociedades de la entidad vinculada. Este proceder provocaba una ruptura de la bilateralidad del ajuste, pues mientras que la regularización hecha a una de las partes, la persona física, seguía en fase de revisión (y podía revertirse su anulación por el TEAR), la resolución dictada por el TEAR para la otra parte, la sociedad vinculada, había devenido firme. Concluíamos que **la obligación legal de respetar el carácter bilateral del ajuste exigía solucionar la asimetría descrita**, lo que se conseguía desestimando la impugnación del Director por romper la obligada bilateralidad en perjuicio de los contribuyentes.

De otro modo, apuntábamos: "*La asimetría derivada de la ruptura de la bilateralidad provocaría, de forma automática, que la tributación de la operación vinculada, conjuntamente considerada, no encuentre acomodo en nuestro ordenamiento, produciendo situaciones de doble imposición y de enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública (como ocurre en el presente caso), o bien, de una imposición notoriamente inferior a la pretendida por la norma (si se diese la situación contraria a la aquí expuesta)*".

Pues bien, en el presente caso, al anular la liquidación de IRPF 2010 del socio, la única manera de mantener la bilateralidad de los ajustes por operaciones vinculadas y de salvar una posible ruptura de la misma es anular también la liquidación del IS 2010 de la sociedad relativa a la operación vinculada. **De lo contrario, se generaría una clara desimposición, no amparada por la normativa reguladora de las operaciones vinculadas y que resultaría en el enriquecimiento injusto del contribuyente, socio único y administrador único de la entidad.**

Este resultado coincide con el pretendido por los reclamantes en vía económico-administrativa en relación con el ejercicio 2010, que han exigido en todo momento que se anularan las liquidaciones por operaciones vinculadas derivadas de la comprobación, tanto la liquidación a devolver de la sociedad como la liquidación a ingresar del socio (IRPF), y que se respetara así la situación tributaria declarada por ellos en sus autoliquidaciones, que consideraban correcta.

Sexto.

Como consecuencia de lo anterior, analizaremos a continuación las cuestiones de fondo que se plantean en relación con los ejercicios 2011 y 2012, para lo que resulta relevante considerar los siguientes aspectos:

a) D. **Axy** era en los ejercicios objeto de comprobación **socio único** (con el 100 % de participación en la sociedad desde su constitución por él) y **administrador único** de la entidad **XZ SL**.

b) En los ejercicios 2011 y 2012 la sociedad **XZ SL** obtuvo ingresos por importe de **941.818 euros y 2.245.356 euros, respectivamente.**

El 99,5-100% de los ingresos de la entidad en los periodos comprobados procedió de la prestación del servicio de representación y agencia del ... D. Bqx.. Únicamente en 2011 existen ingresos procedentes de un cliente distinto, NP, y de tan solo 1.839 euros.

Estos servicios traen causa en el "**Contrato de representación y agencia**" firmado el **1 de enero de 2009 entre D. Bqx., en nombre y representación de la mercantil QR (sociedad cesionaria de los derechos deportivos y de imagen de D. Bqx.) y D. Axy, en nombre y representación de XZ, S.L.** por el que QR designa a **XZ** como su **representante y agente con carácter exclusivo.**

En dicho contrato se establecen las siguientes cláusulas:

"PRIMERA.- La sociedad contrata los servicios del representante para que realice las funciones de representación y agencia de la Sociedad, así como la gestión de los contratos que se suscriban con motivo de la participación del representante hasta su extinción.

SEGUNDA.- QR designa a XZ SL como su representante y agente.

TERCERA.- Como retribución a la representante por los servicios prestados, la sociedad [QR] abonará una comisión por contrato de patrocinio firmado (...) sobre los ingresos brutos que le generen a la sociedad todos los contratos de patrocinio o asimilados que sean suscritos y firmados mientras la vigencia del contrato; y se devengará y se pagará en el momento en que la sociedad [QR] reciba esos ingresos.

El objeto de este contrato es, por tanto, la consecución de contratos de patrocinio y la gestión de los mismos, a cambio de una comisión. El contrato no hace referencia alguna a ningún otro tipo de prestación a la que se comprometa **XZ**.

Al margen del contrato con D. **Bqx.**, consta en el acuerdo de liquidación como acreditado que la sociedad había tenido como clientes o potenciales clientes a:

- La entrenadora de ... D. Cws. y determinadas ... del equipo La sociedad obtendría ingresos en caso de que hubieran obtenido algún premio, lo cual no sucedió, por lo que de este contrato no se derivaron ingresos. No obstante, **XZ SL** asumió determinados costes (masajista, pilates, estudios de metabolismo y productos de suplementación deportiva), por servicios que se prestaron a todo el equipo de 10 ...

- El piloto de coches D. Dkj. (piloto de coches). La sociedad obtendría ingresos en caso de que hubieran conseguido los sponsors pretendido (un porcentaje del 15-20%), lo cual no había sucedido a la fecha de la comprobación, por lo que de este contrato no se derivaron ingresos en el período que nos interesa. Mientras tanto, la sociedad le estaría haciendo la preparación necesaria física y psíquica y ayudándole a la búsqueda de sponsors.

- Federación PAÍS 2 de Motor. La sociedad obtuvo ingresos de 1.839 euros de este cliente, por el el recibimiento de un piloto **PAÍS 2, Enm**, que se desplazó a España para su preparación competitiva por unos 9 meses, y sin que la actitud del deportista llegara a convencer, por lo que volvió a su país.

- Asesoramiento a la empresa QM SCP para la búsqueda de atletas. No constando ninguna actividad o ingreso relativo a este cliente, que a requerimiento de la Inspección manifestó que el contrato de prestación de servicios, así como de asunción de costes y de ingresos futuros, fue puramente verbal.

c) La sociedad no aporta valor añadido alguno a la actividad económica realizada por su administrador, no contando con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad, más allá del socio y administrador único.

Medios personales

La sociedad cuenta con un único trabajador por cuenta ajena, el propio **D. Axy**, que percibe un salario como "gerente" de la sociedad. **D. Axy** figura como único autorizado en las cuentas bancarias.

Por otro lado, **D.ª Oml, pareja de D. Axy**, percibe retribuciones de la sociedad como trabajadora autónoma con un contrato mercantil (clave G). De acuerdo con el contrato suscrito con la empresa, ella prestaría a la sociedad la preparación física de deportistas de élite y entrenamiento personal.

Medios materiales

El domicilio fiscal y social de la entidad durante los ejercicios objeto de comprobación se encuentra sito en ..., inmueble que también constituye el domicilio fiscal y la vivienda habitual de **D. Axy**.

1. La sociedad no contaba con un local propio en el que desarrollar sus actividades, sino que las desarrollaba en centros deportivos o gimnasios ajenos, con los que contrataba. Según manifestaciones del contribuyente, la sociedad desarrolla su actividad en los centros **JK**, Gimnasio **GH**, **CCD** y **DDF**.

Si bien, ante la Inspección solo se aportan facturas mensuales de **DDF** y alguna otra de **JK**. No hay una continuidad de gasto relacionado con estos centros. Además, muchas de las facturas emitidas por **DDF** figuran a nombre de D.^a **Ubj**.

En noviembre de 2012 la sociedad adquiere un local de aproximadamente 1000 m², según manifiesta, con el fin de crear en el un centro de asistencia deportiva, nutricional y de gestión, sustituyendo a las contratadas con las que venía trabajando. La sociedad declara en el modelo 036 el traslado de su domicilio fiscal a este inmueble con efectos para la AEAT desde el 9 de Agosto de 2013. La Inspección señala que en el momento de desarrollarse las actuaciones inspectoras no existe apariencia externa del centro ni anuncio de ningún tipo de esa presunta actividad empresarial y que en ninguno de los contratos suscritos con clientes o "potenciales" clientes, se hace mención a este centro.

En la contabilidad consta registrado un turismo La Inspección no considera acreditada su afectación exclusiva a la actividad, al contrario, pone de manifiesto que existen indicios de su uso particular tales como la constancia de numerosos pagos en la estación de servicio Galileo en sábado o domingo (fechas 10/07/2011, 16/07/2011, 28/08/2011, 10/09/2011, 09/10/2011...).

d) Por los servicios prestados, **XZ SL** satisfizo a **D. Axy** en concepto de sueldos y salarios la cantidad de **89.812,99 euros y 93.300,64 euros en 2011 y 2012, respectivamente**, es decir, menos de un 10 % de los ingresos obtenidos por la sociedad de terceros. Ello en base a un contrato laboral por el que se le retribuye en calidad de "gerente" de la sociedad.

La Inspección considera que **esta valoración es notablemente inferior al valor normal de mercado de tales servicios**, habida cuenta de los muy limitados medios con que contaba la entidad, que no añadía valor relevante a los servicios de agencia y representación prestados personalmente por **D. Axy**, y por ello no se justificaba la enorme diferencia entre las retribuciones convenidas por sus servicios y los ingresos obtenidos por la entidad de **D. Bqx**.

La Inspección procede a valorar dichos servicios a valor de mercado, acudiendo para determinar este, al método del precio libre comparable previsto en el **artículo 16.4.1º.a) del TRLIS**. Estima que el valor de los servicios prestado por el reclamante a la entidad coincide con lo que la entidad factura a terceros por las prestaciones que exigen la intervención directa y personalísima del reclamante, deducidos los gastos en los que la entidad habría incurrido para la obtención de los ingresos.

Ello habida cuenta de que no resulta aplicable la presunción contenida en el artículo 16.6 del RIS, que considera que el valor convenido en la prestación de servicios es coincidente con el valor de mercado, al no cumplirse los requisitos exigidos legalmente para aplicar tal presunción. En particular, porque no cuenta con los medios materiales y humanos adecuados, distintos del propio socio, para el desarrollo de tal actividad y tampoco se cumple el requisito establecido en la letra b) del artículo 16.6 del Reglamento, porque la cuantía declarada de las retribuciones correspondientes al socio por la prestación de sus servicios a la entidad, es notablemente inferior al 85 por ciento del resultado previo.

Séptimo.

La primera alegación que realiza el reclamante es que la Inspección no ha entendido la naturaleza de los servicios que presta a los deportistas y que, por ello, no ha permitido la deducibilidad de gastos afectos a la actividad y ha valorado incorrectamente las operaciones vinculadas.

Sostiene que la sociedad prestaba a **D. Bqx**, y a los demás deportistas que tuvo como clientes, más servicios que los de mera representación y agencia, que han sido los únicos considerados por la Inspección. El manager debe dirigir e impulsar el desarrollo global de la carrera, resultando decisiva la preparación tanto física y mental como nutricional del deportista. **XZ** proporciona al deportista ese "multiproducto", para lo cual resulta necesaria toda una organización de medios a su disposición desde la perspectiva tanto de entrenamiento deportivo, como de análisis médicos y un plan de alimentación y nutrición, contando **XZ** con proveedores de suplementación deportiva y alimentación macrobiótica y biológica. Sostiene que estas prestaciones alternativas se reflejan en los contratos con los clientes.

El reclamante insiste en el multiproducto, por un lado, para sostener la deducibilidad de determinados gastos considerados como no deducibles por la Inspección (análisis clínicos, aprovisionamiento de productos de gimnasio y de suplementación deportiva, masajes, entrenamientos...) y, por otro, para intentar acreditar que cuenta con medios materiales y humanos suficientes a efectos de la aplicación del régimen de operaciones vinculadas.

La Inspección entiende que la sociedad XZ, SL no incurrió en este tipo de gastos, además de por no estar previstos contractualmente en el caso de D. Bqx., por alejarse de los usos y costumbres de este tipo

de contratos de agencia con deportistas de élite, puesto que los deportistas ya disponen de un equipo multidisciplinar y muy completo dedicado exclusivamente a la preparación física y psíquica del deportista.

Señala la Inspección que otra posibilidad sería que parte de los gastos declarados no hubieran tenido como destinatario último a D. **Bqx.**, sino a los otros tres clientes potenciales mencionados. Si bien, concluye que no es habitual en este sector la satisfacción de este tipo de gastos por el agente y que, en cualquier caso, se trata de clientes de los que no se ha obtenido ningún tipo de ingresos, por lo que los gastos no estarían correlacionados con los ingresos y no serían deducibles.

La cuestión relativa a estos gastos se ha analizado por el **Tribunal Superior de Justicia de Cataluña**, en la **Sentencia de ... de ... de 2020 (ROJ: STSJ CAT .../2020)**, dictada en relación con las liquidaciones del IVA 2T 2011 a 4T 2012, derivadas también del procedimiento inspector que nos ocupa.

En ella el TSJ considera acreditado que la sociedad presta un conjunto de servicios además del de representación y agencia, que van desde la preparación física, al control médico, nutricional y emocional de los deportistas, y que pueden ser anteriores o coetáneos a la obtención de los ingresos. Concluyendo lo siguiente:

"Ello, sin duda, va a predeterminar que los gastos y cuotas de IVA soportados no puede configurarse como aquellos que la Inspección tenga a bien según el tipo de contrato sino aquellos otros que conducen y propician el resultado buscado que es la promoción del deportista y su sponsorización para la obtención de beneficios de tal proyecto. Por tanto, no estamos ante un contrato de agencia como tal sino que si bien pudieran incluirse tales prestaciones, existen muchas otras con carácter previo, coetáneo y posterior a tener en cuenta.

OCTAVO. - Cuotas de IVA soportados: teléfono fijo, teléfono móvil, alquiler de trasteros, aparcamiento y servicios de gimnasio, suplementos, y otros varios.

*Una vez ya en concreto en las cuotas controvertidas y habiendo ya situado la singularidad del negocio y actividad prestada por la mercantil **XZ SL**, cabe situarnos en los conceptos concretos que son negados para ver si se corresponde o con la falta de acreditación material de la operación, o formal o ambas, según la legislación del IVA.*

1.- **Servicios gimnasio DDF y FFG:** la Inspección manifiesta que no están afectos a la actividad. Pero a la vista que la actividad que desarrolla la mercantil incluye el perfeccionamiento deportivo va insito la procedencia de tales servicios sin que haya ninguna otra razón para negarlos más que una defectuosa conceptualización de los servicios como contrato de agencia, que hemos dicho que no se configura así.

2.- **Hoteles:** Se refieren a 3 facturas de pernoctación y restauración en el **GH** y si bien el acuerdo de liquidación no hace referencia a las mismas, entendiéndose que se corresponden con la actividad de la mercantil, y que se refieren a estancias del preparador físico y del periodista, ha de entenderse que cumplen los requisitos materiales y formales de correlación con los ingresos.

3.- **Productos de gimnasio, entrenamiento y otros productos deportivos:** se corresponden con las facturas procedentes de **GGH SL, HHJ SL, JJK, KKL SA, LLM SL, MMN SL, NNP SL**. Entendiéndose que existe constancia material de la compra de tales bienes y que se han realizado para el desarrollo de la actividad, ha de admitirse su deducibilidad.

4.- **Alquiler de trastero:** Se trata de las facturas procedentes de la mercantil **PPQ** que se refieren a las cantidades de 70,38 euros, 63,85 euros y 70,56 euros en el 2t, 3t y 4t 2012.. No hay duda de su efectividad pero se negó por la Inspección su afectación a la actividad. Se estima la correlación a la vista de la compra de mobiliario para la final apertura de un local destinado a la preparación deportiva.

5.- **Gastos relativos a vehículos afectos a la actividad:** Se refieren a la motocicleta **TW** y al vehículo ... Atendiendo a que la Inspección ha admitido la afectación al 50%, sin que el actor haya desvirtuado tal presunción no procede hacer pronunciamiento alguno, entendiéndose que si bien en el acuerdo de liquidación no aparecen regularización alguna por estos conceptos en los periodos analizados, en la demanda aportó una factura procedente del mantenimiento fechada a 3.8.2012, habrá de admitirse la deducción del 50 % del IVA soportado en el mantenimiento de la moto. No consta ninguna otra factura de aparcamiento de estos periodos ni de mantenimiento de vehículos y si bien es cierto que consta en el expediente al parecer facturas de una empresa de aparcamiento no hay referencia a vehículos, por lo que no se admitirá, como se verá.

6.- **Gastos de telefonía:** así en relación al teléfono móvil admitido por la Inspección un móvil por lo que nada se debe estimar en este punto al ser el Sr. ... el único trabajador en la empresa. Por otra parte en relación al teléfono fijó únicamente se le admitirá en relación al 4t/2012 (2 apuntes de 55,68 euros y 65,88 euros con cuotas de IVA de 11,73 y 13,83 euros) que es cuando ya adquiere un local de negocio destinado a entrenamiento y coaching deportivo.

7.- **Gastos de prestación de fisioterapia y preparadora física realizados por D. ... en sesiones de masajes y pilates desarrolladas con nadadoras-deportistas de natación sincronizada.** A la vista de contestación al requerimiento efectuado a la Sra. ... no pueden estimarse por realizados sin que pueda deducirse de su declaración ni del contrato.

8.- Otros gastos en los periodos vigentes: **se han de entender desestimados o por su falta de ataque en la demanda o por cuanto no consta su afectación a la actividad sin que la actora se limite más que a su enunciación como procedentes: cursos, gastos ..., ..., ..., ..., ... (al no referirse a vehículo alguno). Entre otros.**

9.- Gastos en bascula profesional. Se admite por su afectación a la actividad de la mercantil, sin que conste oposición de la Inspección.

10.- Factura acondicionamiento cocina del local para perfeccionamiento deportivo por 658,4 euros. Se admite por su afectación a la actividad.

11.- Factura del **JK**: se admiten las facturas relativas a servicios de taquilla y de prestación de servicios de entrenadores personales que se encuentren en los periodos vigentes.

12.- Facturas por servicios de gestoría de la mercantil. Se admite la deducción de las cuotas por referirse a la actividad.

Por tanto, en relación a los periodos que quedan activos respecto al ejercicio 2012 (2t, 3t y 4t), se habrán de estimar acreditadas como procedentes las cuotas de IVA soportadas expuestas."

Pues bien, consideramos acreditado que **los gastos respecto de los cuales el TSJ admite la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas que no son todos** (el TSJ excluye el teléfono fijo, los gastos de fisioterapia y otros gastos varios), **son gastos afectos a la actividad empresarial y, por lo tanto, deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades**, sin que resulte relevante que se deriven de prestaciones a clientes de los que finalmente no generaron ingresos para la entidad.

Ello en tanto que queda acreditado a juicio del TSJ que la sociedad, además del servicio de representación y agencia, prestaba, al menos a alguno de los clientes, servicios de preparación física, y contrataba análisis médicos y nutricionales.

Dichos servicios se reflejan en el contrato con D. **Dkj.** que establecía que "Le interesa contratar para la representación y agencia, asesoramiento nutricional y deportivo de **XZ SLU**", así como "un permanente y completo servicio de apoyo y asesoramiento profesional, técnico, jurídico y económico en cuantos aspectos profesionales puedan resultar requeridos para el desarrollo óptimo de su carrera deportiva, y el mejor aprovechamiento de sus facultades".

Si bien, en el propio contrato se dice: "No obstante, cualquier profesional tales como entrenadores personales o deportivos que D. **Dkj** necesite contratar, será el propio deportista quien se responsabilice del coste de los mismos", lo que respalda la motivación de la Inspección acerca de la asunción de costes.

Por su parte, en el contrato de D.ª **Cws.** se establecía "Que la Seleccionadora se halla interesada en contratar los servicios de **XZ SL** para que pueda realizar las funciones de Representación y Agencia, Asesoramiento Nutricional y Deportivo". La prestación de estos servicios se ratifica en la contestación a los requerimientos de información que se les hizo a ambos.

Sin embargo, en el contrato de D. Bqx. no aparece mención alguna a cualesquiera otras prestaciones, aún cuando se empeñe el reclamante, puesto que aunque en el mismo se defina a **XZ SL** como una entidad de perfeccionamiento deportivo y relaciones públicas, las únicas prestaciones que se contratan en el mismo son, exclusiva y específicamente, las de "representación y agencia", en particular la consecución de patrocinios para el piloto, de lo que una lectura completa del contrato no deja dudas.

La Inspección acierta al indicar que un deportista del nivel de D. **Bqx.** (que en los períodos comprobados fue campeón o subcampeón de ..., la categoría más importante del ...), ya dispone "de un equipo de lo más profesional, especializado y completo (es decir, referente a todos los ámbitos posibles) dedicado exclusivamente a la preparación física y psíquica del deportista, asumiendo, éste, en consecuencia, el montante de los gastos por ello incurrido. Asimismo, tratándose de deportista de élite, tampoco tiene ninguna lógica, que de todos los servicios de preparación física que el mismo precise, sólo un ínfima parte de ellos, recaiga sobre su mánager, sin ningún tipo de especialidad ni respecto al prestador de los servicios, ni sobre el tipo mismo de servicios prestados, cuando, a mayor abundamiento, no exista entre las partes acuerdo alguno respecto a quién corresponde asumir cada gasto".

Además, la supuesta preparación deportiva de D. **Bqx.** se llevaría en el **GH.** Cuestionada la representante manifestó "En cuanto a los gastos del **GH,** utilizado mayoritariamente para los servicios de **Bqx,** son debidos a la utilización de sus instalaciones que a juicio de **XZ** eran óptimas para el fin societario pretendido, al tener un gimnasio adecuado al entrenamiento específico a desarrollar y dar una alimentación adecuada".

No obstante, las facturas aportadas del GH sólo se refieren a servicios de cafetería o restaurante del propio hotel (que en la mayoría de los casos se corresponden con la utilización del servicio por más de una persona), **así como algunos gastos por pernoctación en el mismo** de personas distintas a **Bqx** (se alega que preparadores o potenciales patrocinadores o un periodista) . **No se registran gastos por la utilización de las instalaciones deportivas.**

Por lo anterior, se admite la deducibilidad de los gastos a efectos del Impuesto sobre Sociedades, pero no se considera acreditado que tales gastos estén relacionados con la operación vinculada que se regulariza (los servicios de representación y agencia que D. **Axy** presta a la entidad, en particular, para la consecución de contratos

de patrocinio con D. Bqx.), y menos aún, en qué medida lo están, lo que resulta relevante a la hora de valorar dicha operación.

En cuanto a los gastos no tratados por el TSJ:

En relación con la amortización de determinados bienes, considerados por la Inspección como no afectos a la actividad, hay que concluir que no consta su afectación a la actividad, sin que el reclamante se limite más que a su enunciación como procedentes.

A modo de ejemplo, el Mobiliario Q y T, según manifestaciones del interesado es mobiliario para oficina y para salas de espera, que puede observarse en el nuevo local. Pero el local que se adquirió en noviembre de 2012 y esos bienes vienen amortizándose desde el 2009, cuando no contaba con local y prestaba sus servicios, según sus propias manifestaciones, en los gimnasios de hoteles y centros deportivos, no siendo la sociedad propietaria del mobiliario de los mismos.

Misma valoración merecen por cuanto no consta su afectación a la actividad sin que la actora se limite más que a su enunciación como procedentes, los gastos de cursos,..., entre otros.

Y es que en nuestro derecho interno, en materia de prueba debemos estar a lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT, el cual establece que: "1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Son reiterados los pronunciamientos judiciales (STS 16-11-1977; STS 30-09-1988; STS 27-02-1989; STS 25-01-1995; STS 01-10-1997; ...) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos, etc., entendiendo que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta menos gravoso la demostración de los hechos controvertidos, lo que, en el caso que nos ocupa, se traduce en que el contribuyente que pretende deducirse fiscalmente unos gastos con motivo del ejercicio de su actividad es quien debe acreditar, de forma fehaciente, que los mismos cumplen con los requisitos necesarios.

Octavo.

A continuación, alega el reclamante que el régimen de operaciones vinculadas, utilizado por la Inspección, no resulta aplicable al presente caso, puesto que no ha existido una prestación de servicios que pueda ser objeto de valoración conforme al artículo 16 TRLIS, planteando que el único servicio que presta a su sociedad, por el que está contratado, es el de Administrar la mercantil (operación no remunerada según los estatutos) y a gerenciar la sociedad (operación que consta en su contrato laboral), es decir, actividad propia de cualquier gerente, o alternatively, a la actividad propia de cualquier entrenador personal.

Pues bien, a juicio de este Tribunal resulta evidente a la vista de los documentos obrantes en el expediente que el reclamante ha venido prestando diversos servicios a su sociedad a lo largo de los ejercicios 2010 a 2012, distintos del de la propia gestión de la entidad.

Es él personalmente quien actúa como representante y agente del ... D. Bqx., no contando la entidad con ningún otro trabajador para realizar esta labor, siendo D. Axy el único encargado de gestionar los contratos de patrocinio del piloto. Es evidente, por tanto, que existe la realización de un trabajo incuestionable y muy relevante realizado para su sociedad por el reclamante (el de la representación o agencia), y ese es el que ha valorado la Inspección, y no el genérico, y común a todo administrador único, tarea de gestión de dicha sociedad, ni menos aún el correspondiente a un entrenador personal.

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, que establece que las operaciones vinculadas "se valorarán" a valor normal de mercado, en vez de del potestativo "se podrán valorar". Ello es así con independencia del precio pactado, incluso cuando este es cero, y de los objetivos perseguidos con la constitución de la sociedad.

La norma fiscal exige valorar esos servicios, o trabajos, a valor de mercado, y en el ejercicio en el que se devenga el impuesto sobre la renta ligado a su contraprestación, para evitar las distintas formas de elusión fiscal que pueden producirse si, mediante la valoración a precios distintos al de mercado, se trasladan bases imponibles 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. En definitiva, la norma fiscal no permite lo que acontece en el presente caso, que el socio preste servicios a la sociedad por un precio inferior al valor de mercado.

Por otra parte, alega el reclamante que sostener que resulta aplicable el régimen de operaciones vinculadas supondría una forma de "levantamiento del velo" al imputarse a la socia la totalidad de las rentas obtenidas de la sociedad, estableciendo de facto para profesionales la prohibición de utilizar sociedades mercantiles en la gestión de sus actividades.

Pues bien, la Inspección no discute la realidad societaria ni, por supuesto, el derecho del contribuyente a la organización de su actividad económica en la forma en que considere en el ámbito de la libertad de empresa, que rige la economía de mercado y reconoce nuestro ordenamiento constitucional. Lo que se evidencia en las liquidaciones dictadas por la Inspección es el incumplimiento de la valoración a valor normal de mercado, tal y como se define en el artículo 16 TRLIS, de unos servicios personalísimos que el reclamante presta a su sociedad, y que esta factura a D. **Bqx.** sin haber añadido apenas valor adicional al propio trabajo del recurrente (simplemente, habiendo satisfecho la sociedad a subcontratas gastos de gimnasio, análisis y comprando complementos alimenticios).

No se cuestiona por la Inspección la existencia de algún medio material y personal en el patrimonio social de **XZ SL**, sino la suficiencia de dichos medios para el desarrollo de la actividad sin la intervención del reclamante, toda vez que la actividad esencial de la entidad se basa en la participación del reclamante en la prestación de los servicios.

D. **Bqx.**, cliente que genera la práctica totalidad de los ingresos, contrata con la sociedad para que sea el reclamante (no otra persona cualquiera, ni otro asalariado que eventualmente pudiera formar parte de la sociedad) el que le preste, de manera personal y directa, el servicio de representación y agencia, aún cuando ello no se pacte de forma expresa en los contratos. El carácter personalísimo de estos servicios es evidente, y así se pone de manifiesto también en las manifestaciones del contribuyente y en los recortes de prensa por él aportados.

Es por la insuficiencia de dichos medios materiales y humanos por lo que no resulta aplicable la presunción prevista en el artículo 16.6 RIS, tal y como señala en el acuerdo de liquidación.

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 VIRDECAR, S.A. 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 Pilar fueron, en todos los casos, de carácter personalísimo, sin que fueran suficientes las funciones de Director General y asistente que realizaba su hermano, D. Bernardino, 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 VIRDECAR, S.L. con otra sociedad (YACARÉ FILMS, S.L.) 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 VIRDECAR, S.L. 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."

Por todo lo anterior, hay que concluir que en las **operaciones efectuadas entre la sociedad y el socio mayoritario y administrador único procede practicar la valoración por el valor normal de mercado** por concurrir en el presente caso los requisitos establecidos en el artículo 16 del TRLIS.

Procediendo a analizar a continuación si el régimen de operaciones vinculadas se ha aplicado conforme a derecho.

Noveno.

El reclamante alega como cuestión procedimental que la Inspección no siguió el procedimiento de comprobación previsto en el artículo 16.9 del TRLIS y el artículo 21.4º del Reglamento, incurriendo en causa

de nulidad de las liquidaciones. Señala que no se debió regularizar la situación del socio sino hasta que la valoración hubiera adquirido firmeza en sede de la sociedad.

Para analizar la alegación del 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 del 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, RG 00/04202/2016, y ratificada por la Sentencia de 18 de mayo de 2020, del Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso, con ROJ: STS 951/2020**, en su 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."

Pues bien, la regularización simultánea fue la utilizada por la AEAT en el presente caso, que regularizó la operación vinculada tanto en el IS de la entidad, como en el IRPF del interesado. El socio tuvo pleno acceso a la totalidad de la documentación procedente de los otros procedimientos, así como la posibilidad de impugnar los acuerdos de liquidación practicados a su nombre, posibilidad esta que se está ejerciendo ante este Tribunal, por lo que no se ha producido indefensión alguna.

En consecuencia, la Inspección actuó con pleno respeto a los principios rectores de la regularización en operaciones vinculadas.

Este Tribunal conoce la **Sentencia de 15 de octubre de 2020, del Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso, con ROJ: STS 3283/2020**, en la que la cuestión que presenta interés casacional es determinar si, en interpretación del artículo 16.9.3º del TRLIS, y del artículo 21.4, primer párrafo, del RIS, 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. En ella se concluye 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".

Esta diferente interpretación se ha resuelto por la **Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2022, rec. casación nº 2608-2020**, que resolvía la siguiente cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia:

"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."

El TS en su Fundamento Jurídico Séptimo concluye lo siguiente: (la negrita es nuestra):

"SÉPTIMO.- El juicio de la Sala.

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio, y al efecto **reiteramos la doctrina**

jurisprudencial fijada en nuestra sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 6187/2027) ,precisando, al mismo tiempo el alcance de la doctrina expuesta en nuestra sentencia de 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 437/2018), al objeto de mantener la necesaria coherencia de la doctrina jurisprudencial:

En un caso como el enjuiciado, en que la Administración ha seguido procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas, la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario en cuya sede se ha realizado la corrección valorativa, sin resultar exigible que la liquidación practicado al mismo haya adquirido firmeza. Las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS, y en particular el requisito de la firmeza de la liquidación, 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, en los que será preciso esperar a la firmeza de la liquidación practicada en el procedimiento en que se haya efectuado la valoración de la operación vinculada, para proceder a la regularización de la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario por razón de tal operación.

Por consiguiente, procede desestimar el recurso de casación." Nota: La STS de 18 de mayo de 2020 se dicta en el recurso de casación nº 6187/2017, por error se dice 6187/2027.

Por tanto, se rechaza este motivo de recurso.

Décimo.

A continuación alega el reclamante la incorrecta determinación del valor de mercado, en síntesis, porque el comparable utilizado por la Inspección es incorrecto y distinto en 2009-2010 y 2011-2012, pues en la primera liquidación reconoce un margen del 5 % y en la segunda ninguno.

En primer lugar, en lo que respecta al comparable utilizado por la Inspección, esta consideró, tras realizar un análisis de comparabilidad, que **el método más adecuado para practicar la valoración de mercado de las operaciones que nos ocupan era el método del precio libre comparable, previsto en la letra a) del artículo 16.4 del TRLIS**, puesto que en ambos casos se dispone de un comparable interno que satisface las condiciones de comparabilidad.

Respecto a la operación vinculada entre el reclamante y **XZ**, considera la Inspección que el precio de mercado que hubieran pactado dos partes independientes se calcularía a partir del ingreso obtenido de terceros por la sociedad como contraprestación por los servicios de representación y agencia por D. **Axy**. Todo ello habida cuenta de que el ingreso deriva exclusivamente de la intervención de D. **Axy** en la consecución de contratos de patrocinio.

Por los servicios prestados la entidad ha contabilizado una retribución a favor de D. Axy. inferior al 10 % de la que la sociedad recibe de D. Bqx., a pesar de que en este caso la identidad entre el servicio prestado por D. **Axy** a la sociedad y el servicio prestado por esta a un tercero, es total.

Sobre este valor comparable la Inspección practica una serie de correcciones atendiendo a las diferencias existentes entre la operación vinculada y la no vinculada. En primer lugar, deduce los gastos necesarios incurridos por la sociedad para retribuir los factores de producción, distintos de D. **Axy**, necesarios para prestar los servicios. En segundo lugar, se reconoce un margen de beneficios de un 5% sobre dichos gastos para 2009 y 2010, calculado teniendo en cuenta que el valor añadido por la sociedad es escaso, y ningún margen en 2011 y 2012.

Pues bien, 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 entre personas independientes, en condiciones de libre competencia, del servicio prestado. En este punto conviene citar la **Sentencia de 18 de julio de 2017 del Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso, con ROJ: STS 2992/2017** que, en lo referente a la valoración de operaciones, en aquellos casos en que, al igual que en el que es objeto de la presente resolución, 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."

En el caso que se nos plantea son las cualidades personales y profesionales del reclamante el único elemento determinante para que los terceros contraten con la sociedad. Esto es, **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), únicamente la intervención personal y directa del reclamante en la prestación de los servicios justifica los contratos celebrados con terceros, en particular, con D. Bqx.**

No resulta acreditado que la entidad tenga alternativa distinta para la prestación del servicio que ofrece sin la intervención personal de D. Axy, no pudiendo prestar los servicios por medio de otra persona ni, menos aún, únicamente con los activos que integran el patrimonio social (nulos hasta la adquisición de local).

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 . 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 competencia, 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 PRODUCCIONES DIGITALES MILENIO 3, S.L como contraprestación de los servicios prestados por D. Joaquín y D^a Agustina. 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.

Por todo lo anterior, a juicio de este Tribunal **es claro que el comparable utilizado por la Inspección para la determinación del valor de mercado mediante la aplicación del método del precio libre comparable es correcto** para las operaciones que nos ocupan y refleja el valor de mercado de los servicios prestados por el reclamante a la entidad, por cuanto el elemento esencial determinante en la prestación del servicio al tercero son las características personales de él. Esta elección de la Inspección ha sido **motivada debidamente mediante los oportunos análisis de comparabilidad**, recogidos en los acuerdos de liquidación.

Esta conclusión no se ve afectada por el hecho de que en relación con los ejercicios 2009 y 2010 la Inspección hubiera optado por aplicar otro método de determinación del valor (el método de distribución del resultado), como consecuencia de lo cual sí se reconocía un margen mínimo de beneficio a la sociedad (del 5 %). Ello en tanto que, como acertadamente responde el TEAR, cuando fueron dictados los Acuerdos de liquidación de 2009-2010 aún no se había dictado la citada **Resolución de 2 de marzo de 2016, RG 00-08483-2015, de este TEAC**, que sentaba la aplicabilidad del método del precio libre comparable y la consideración de comparable interno idóneo de los servicios entre la entidad y terceros, que sí se había dictado (y vinculaba a la Inspección) en el momento de dictar las liquidaciones de 2011 y 2012.

El reclamante confunde la operación que está siendo objeto de valoración a mercado al proponer que el comparable que se utilice sea el valor que el mercado asigna a la gestión de la entidad por el socio o bien a la preparación física deportiva. No está siendo objeto de valoración el servicio consistente en la gestión de la sociedad ni tampoco el de mero entrenador deportivo. Lo están siendo las actuaciones personalísimas realizadas por el reclamante de representación del deportista, sin las cuales la sociedad vinculada no podrían haber prestado los servicios contratados por los terceros.

De la valoración de la operación vinculada resultante, la Inspección deduce los gastos en los que la entidad habría incurrido para la obtención de los ingresos, por un total de 92.945,87 euros y de 141.028,92 euros en 2011 y 2012 respectivamente.

Cuántas estas que no se ven afectadas por haber permitido la deducibilidad de algunos gastos adicionales a efectos del Impuesto sobre Sociedades, pues como hemos indicado, no consideramos acreditado que tales gastos estén relacionados con las operaciones vinculadas que se regularizan (los servicios de representación y agencia

que D. **Axy** presta a la entidad, en particular, para la consecución de contratos de patrocinio con D. **Bqx.**), y menos aún, en qué medida lo están.

Por todo lo anterior, debemos confirmar la valoración de la operación vinculada.

Undécimo.

A continuación alega el reclamante la incorrecta calificación de los rendimientos como rendimientos del trabajo o la incongruencia que ello supone, al considerar la Inspección que los mismos derivan de la actividad profesional del socio, lo que llevaría a calificarlos como derivados de actividades económicas.

Pues bien, en cuanto a la falta de motivación de la calificación de los rendimientos como del trabajo o como de actividades económicas, hay que señalar que la Audiencia Nacional ha venido sosteniendo en, entre otras, la **Sentencia de 15 de julio de 2020, con ROJ: SAN 1867/2020**, lo siguiente (subrayados de este TEAC):

"OCTAVO.- Sostiene el demandante que una vez que la regularización practicada se sustenta en que LINEA SUR PRODUCCIONES no dispone de medios materiales y personales para desarrollar la actividad y que, en consecuencia, se le imputan al demandante la totalidad de los rendimientos derivados de la actividad en la que él interviene como artista, tales rendimientos han de ser calificados como rendimientos de actividades profesionales, calificación jurídica que no es indiferente, toda vez que lleva consigo, por ejemplo, la deducibilidad del 5% en concepto de gastos de difícil justificación.

Aceptando que se trata de una cuestión que debió ser enjuiciada por el TEAC, la Sala, al igual que ocurriera en el supuesto enjuiciado en la SAN de 3 de mayo de 2019 (rec.8/2017), no puede atender la argumentación del demandante, toda vez que fue él mismo quien declaró los rendimientos percibidos de la entidad LINEA SUR PRODUCCIONES como rendimientos del trabajo personal, aun cuando no existiese un contrato de trabajo escrito. Tal calificación jurídica no fue alterada por la Inspección, sino que únicamente corrigió el valor de los rendimientos declarados. Es decir, se respetó la calificación que la propia obligada había dado a sus rendimientos, la cual en ningún momento los consideró como rendimientos de actividades económicas.

Es cierto que la Inspección puede calificar la renta según su naturaleza, pero ningún impedimento existe para que opte por respetar la propia calificación que los sujetos pasivos han plasmado en sus declaraciones. Por otro lado, la argumentación del demandante a este respecto consiste en afirmar que la regularización ha hecho desaparecer a la sociedad atribuyendo todo el rendimiento al demandante, de manera que "si se atribuye el resultado íntegro a mi representada (ignorando la existencia de la sociedad) lo lógico es que junto con dicho resultado viaje la naturaleza que le es propia y que no es otra que la de actividad artística (económica)".

Este criterio resulta plenamente aplicable al caso: por los servicios prestados, **XZ pagó al socio cantidades como rendimientos del trabajo personal**, y practicó la retención correspondiente. Este declaró en su IRPF los rendimientos percibidos de la entidad como rendimientos del trabajo personal, y el contrato de trabajo que existía era un contrato laboral. Tal calificación jurídica no fue alterada por la Inspección, sino que únicamente corrigió el valor de los rendimientos declarados. Es decir, se respetó la calificación que el propio D. **Axy** . había dado a sus rendimientos, el cual en ningún momento los consideró como rendimientos de actividades económicas.

Por tanto, se considera adecuado el proceder de la Inspección.

Duodécimo.

Subsidiariamente, el reclamante sostiene que los rendimientos del trabajo imputados a D. Axy deben considerarse como obtenidos de una forma notoriamente irregular en el tiempo.

Ello en tanto que la retribución por sponsorización por premios o campeonatos ganados no ocurre cada día y cuando ocurre es fruto de un largo trabajo desarrollado a lo largo del tiempo y, por ello, deben dar lugar a la reducción legalmente prevista. Más concretamente, señala que en el ejercicio 2012 se produjo la extinción del contrato entre **XZ** y **QR** lo que conllevó un significativo aumento del rendimiento frente a ejercicios anteriores al actuar tal extinción contractual a modo de indemnización.

Pues bien, el **artículo 18 de la LIRPF** contempla una reducción aplicable a los rendimientos del trabajo en dos supuestos:

El primer supuesto, es que los mismos tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente.

El período de generación del rendimiento debe entenderse como el tiempo transcurrido desde el inicio de la existencia del derecho a percibir el rendimiento hasta que éste se materializa, produciéndose el devengo del rendimiento. Es decir, que el derecho a percibir el rendimiento debe existir con anterioridad.

Por este motivo, se considera que no tienen período de generación los premios o indemnizaciones cuyo reconocimiento se derive de un acuerdo alcanzado en el momento de su pago, aún cuando su cuantía se determine por el número de años trabajados.

En el presente caso, no se cumplen los requisitos anteriores, por varios motivos:

- El socio cobra de la entidad en virtud de un contrato laboral que prevé una retribución anual y recurrente. La cuantía se regulariza por la Inspección, por ser inferior al valor normal de mercado, pero esta regularización en nada afecta a las cláusulas contractuales, que fijan la anualidad y la recurrencia.

- El contrato firmado entre la sociedad y la de D. **Bqx.** no prevé ningún tipo de indemnización, al contrario, se pacta que la resolución es libre. No existiendo derecho alguno a su cobro con anterioridad al momento en que las partes alcanzaran un acuerdo para resolver el contrato que incluyera tales cantidades.

- Tampoco existía un derecho previo a percibir las cantidades derivadas de la consecución de premios.

No tratándose de rendimientos con un período de generación superior a dos años, solo podrían ser considerados como irregulares en caso de que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, siendo estos, exclusivamente, los enumerados en el artículo 12 del RIRPF, no concurriendo ninguno de ellos en el presente caso.

Decimotercero.

Finalmente, se analiza la procedencia de las sanciones impuestas a D. Axy como responsable de una infracción tributaria grave, tipificada en el artículo 16.10 del TRLIS, consistente en "*no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas*".

Se analizan únicamente las sanciones respecto de los ejercicios 2011 y 2012, derivadas del incumplimiento absoluto de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, en tanto que las correspondientes al 2009 y al 2010 deben decaer, al haber sido anuladas las liquidaciones de 2009 y 2010.

El reclamante sostiene, por un lado, que no concurre el elemento objetivo de la infracción, puesto que el contrato laboral aportado a la Inspección, en el que se relataba el trabajo a desarrollar por D. **Axy** y se establecían las retribuciones a percibir por él, asume las funciones de la documentación obligatoria a efectos de operaciones vinculadas.

De otro lado, aduce que no puede apreciarse culpabilidad por cuanto que su conducta se acomodó a una interpretación razonable de la norma que excluye la culpabilidad de acuerdo con el art. 179.2.d) LGT, habida cuenta de la dificultad para cuantificar el valor de mercado de las operaciones vinculadas. No se puede exigir al dicente un esfuerzo exorbitante en la determinación del valor normal de mercado visto que la Administración llega a valores distintos en 2009-2010 y 2011-2012.

A la vista del expediente sancionador este Tribunal estima debidamente motivada la imposición de la sanción, tanto en cuanto a la concurrencia del elemento objetivo como el subjetivo de las infracciones tributarias, exponiéndose en el acuerdo sancionador los hechos y motivos por los que se imponen las sanciones y la responsabilidad del recurrente. Y este Tribunal comparte el juicio de culpabilidad recogido en el acuerdo sancionador y a la motivación de la éste que procede.

El artículo 20 del RIS regula el contenido de la obligación de documentación de las operaciones vinculadas señalando que:

"Artículo 20. Obligación de documentación del obligado tributario.

1. La documentación específica del obligado tributario deberá comprender:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe.

b) Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16.2 de este Reglamento.

c) Una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

d) Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 17 de este Reglamento.

e) Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios".

Por su parte, el **artículo 16.2 del RIS** al que se hace referencia dispone que:

2. Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el obligado tributario haya podido disponer de ellas razonablemente, las siguientes circunstancias.

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- d) Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.
- e) Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.

Si alguna de las circunstancias anteriormente citadas no se ha tenido en cuenta porque el obligado tributario considera que no es relevante, deberá hacer una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.

En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración".

Siendo claro que el contrato de trabajo no cumple con los requisitos exigidos por la normativa, no conteniendo, entre otros: análisis de comparabilidad, explicación relativa al método de valoración elegido, criterios de reparto de gastos, características específicas de los servicios que presta, riesgos asumidos, etc.

Con respecto a la falta de motivación de la culpabilidad, la lectura del acuerdo sancionador pone de manifiesto lo infundado de la alegación que ahora abordamos.

En efecto, en él se razona del siguiente modo:

*"En el caso que nos ocupa, se aprecia culpa en la conducta del sujeto infractor ya que, si bien presentó las autoliquidaciones por IRPF de los periodos comprobados, lo hizo incorrectamente al no valorar a valor de mercado los servicios prestados a **XZ SL**.*

La representante del obligado, en su escrito de alegaciones, arguye inexistencia del elemento subjetivo del ilícito tributario ante la ausencia de culpabilidad en la conducta del obligado, amparando su actuación en una interpretación razonable de la norma, toda vez que, a su juicio, las normas de la OCDE en el campo de los precios de transferencia son de comprensión e implementación sumamente difícil y, por otra parte, el valor de mercado es un concepto jurídico indeterminado.

Ante esta cuestión hay que señalar que la razonabilidad de la interpretación supone la existencia de una norma que dé cobertura aparente al comportamiento realizado, aunque posteriormente no resulte aplicable al caso. Esta expresión no da cobijo a burdas interpretaciones divergentes o a errores materiales negligentes. Tampoco podría incluirse aquellas interpretaciones que son contrarias a los pronunciamientos constantes de los órganos judiciales. Una interpretación razonable de la norma requiere que esté respaldada por una fundamentación objetiva, sin que sea suficiente cualquier tipo de alegación contraria a la postura sostenida por la Administración. Cuando las normas son claras no cabe la discrepancia razonable que evite la sanción (TSJ de Asturias de 22-1- 2001 y 3-4-2001, TSJ de Aragón de 4-2-1998). Sólo el error invencible excluye de sanción, pero el vencible es sancionable aunque no exista dolo (TEAC de 3-12-2003).

En el presente caso, no se aprecia laguna normativa alguna, ni deficiencia u oscuridad de la norma, ni especial complejidad de la misma que provoque una duda razonable que pueda conducir al obligado tributario al incumplimiento de sus deberes fiscales. La regularización practicada no se refiere a una controversia jurídica sobre un asunto no claramente regulado y que podía ofrecer posturas encontradas. En este sentido, no hay controversia alguna respecto al artículo 16 TRLIS, el cual preceptúa de forma clara que la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, enumerando, además, varios métodos que se pueden aplicar para la determinación de este valor, en función de la complejidad o de la información relativa a las operaciones realizadas.

*De la documentación aportada por la representante del obligado tributario en relación con la valoración de la retribución pactada entre socio-sociedad, se puede concluir que, si bien existe un contrato formalizado por escrito entre la sociedad y su socio único, es el propio **Axy** el que establece el salario a percibir por él mismo, sin que esta cuantía esté fijada en función de una valoración de mercado para la que resultaría de aplicación alguno de los*

métodos previstos en el apartado 4º del artículo 16 del Texto Refundido. Además, en ningún momento, el obligado tributario ha hecho alusión a ninguno de estos métodos para la determinación del valor de mercado ni lleva documentación alguna al respecto. Según lo dispuesto en el contrato, el Sr. **Axy** recibe un sueldo por la gerencia de la empresa, sin atender a valoraciones de mercado ni a criterios relacionados con la buena marcha de la sociedad. En el propio contrato se fija una retribución bruta anual, así como un importe por hora sobre una jornada diaria de 8 horas, que varía únicamente en la medida en que el Sr. **Axy** realice más o menos horas de trabajo, sin que, volvemos a incidir, se haga alusión en ningún momento, a métodos de valoración aplicables para la determinación del valor de los servicios prestados por la persona física a la sociedad. Así, se aprecia una gran diferencia cuantitativa entre el valor convenido en el contrato y el valor de mercado, siendo evidente que quien realiza las funciones para la obtención de ingresos es casi exclusivamente el Sr. **Axy**, por todos los motivos expuestos en el acuerdo de liquidación de que trae causa la presente sanción, de modo que debería otorgársele la mayor parte de los beneficios.

Asimismo, tampoco suscitan controversia el artículo 18 RIS anteriormente transcrito ni el artículo 20 RIS, referido a la documentación específica que el obligado debe llevar: (...)

Es decir, en muchos supuestos sí que la aplicación a un caso concreto de las normas de la OCDE puede resultar compleja; sin embargo, lo que se regulariza en el presente supuesto no es una aplicación incorrecta del método de valoración escogido o el no considerar determinados parámetros que, en cambio, la Inspección entiende que sí son relevantes para la fijación del valor de mercado (supuestos en los que, en función de las circunstancias concurrentes, sí se tratarían de cuestiones de más difícil comprensión), sino que el obligado tributario no ha utilizado método de valoración alguno, ni correcta ni incorrectamente, ni tampoco llevaba documentación alguna para su óptima determinación, siendo "abismal" la diferencia de valor regularizado por la Inspección. Y además, y por lo que a los efectos sancionadores nos interesa, esa diferencia de valoración, no sólo en términos absolutos era considerable, sino que era "obvia" en el sentido de ser perfectamente comprensible y aprehensible para el obligado tributario su incorrección, dado que quien realmente daba auténtico valor añadido a los servicios ofrecidos a los clientes terceros era el propio obligado tributario, prestando la sociedad, tal como ampliamente se ha fundamentado en el Acuerdo de liquidación de referencia, meros servicios auxiliares para la consecución de los ingresos, es decir, se trataba, en nomenclatura de las Directrices de la OCDE de una sociedad de "bajo valor añadido".

En definitiva, la infracción cometida no reviste los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible, que daría lugar a la exclusión de responsabilidad, pues quien se sabe y conoce sujeto pasivo de un tributo, debe conocer las normas que regulan los anteriores. Se aprecia, por tanto, una falta de diligencia en su actuación, por lo que actúa culpablemente. En este sentido, concurre culpa en quien realiza un hecho típicamente antijurídico, no intencionadamente, sino a causa de haber infringido el deber de cuidado que personalmente le era exigible. En el caso de la culpa no se requiere una voluntad manifiesta y directa de infringir la norma. La desaprobación jurídica no recae sobre el fin de la acción, sino sobre la forma de realización de la misma o la elección de los medios para realizarla. La norma sanciona la culpa o imprudencia por haberse producido una lesión del deber de cuidado que recae sobre todo contribuyente quien debe actuar con la diligencia debida.

En conclusión, se desestima la alegación presentada y se aprecia la concurrencia del necesario elemento subjetivo del ilícito tributario.

Como resultado de su actuación se pone de manifiesto un considerable beneficio fiscal para el obligado tributario, beneficio fiscal que de no mediar las presentes actuaciones inspectoras se habría definitivamente consolidado.

Por tanto, la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria justifica la imposición de sanción.

Pues bien, no puede negarse que tal razonamiento cumple las exigencias de motivación en cuanto permite conocer, con independencia del juicio que nos merezcan, las razones por las cuales el órgano sancionador considera concurrente el elemento subjetivo preciso para apreciar responsabilidad en el agente.

Si de la constatación de la existencia de motivación de la culpabilidad pasamos a valorar su propia existencia a través de la motivación expresada, hemos de concluir también que se aprecia culpabilidad en la conducta del reclamante.

En efecto, tal como se expone en el acuerdo sancionador, la valoración de la prestación de servicios del reclamante a la entidad de la que es socio y administrador único, se realizó con un valor muy inferior al de mercado, logrando así una inferior tributación del reclamante en su IRPF. De otro lado, la entidad no tenía otra actividad que la que se realizaba a través del reclamante, ni disponía de medios específicamente afectos al ejercicio de esta actividad personalísima del reclamante, de modo que su única justificación era el ahorro fiscal que para el demandante se derivaba de la infravaloración de su actividad para la entidad, poniendo de manifiesto así que el régimen de tributación orquestado se dirigía a lograr una tributación en sede del socio inferior a la que debería. La voluntariedad se hace patente a partir, de estos datos.

En cuanto a la pretendida falta de culpabilidad por ampararse la conducta del reclamante en una interpretación razonable de la legislación aplicable, sustancialmente por haber tomado una opción por ejercer la profesión a través de una sociedad, ya se ha dejado dicho que no se pone en duda la posibilidad abstracta de desarrollar la actividad a través de una entidad, sino únicamente la valoración efectuada en este caso concreto de la prestación del socio a la sociedad a la vista de las circunstancias específicas del supuesto, regulada de forma clara en el artículo 16 del TRLIS que exige valorar dichas operaciones a valor de mercado y la llevanza de la documentación relativa a las mismas para garantizarla.

Destaca que **la retribución declarada por el socio por la prestación de servicios a la sociedad XZ fuera de 89.812,99 euros y 93.300,64 euros en 2011 y 2012, respectivamente, cuando el importe que luego esta, sin añadir apenas valor al servicio recibido, percibió de terceros, era de 941.818 euros y 2.245.356 euros**, sin que una diferencia de valoraciones de esa envergadura se pueda achacar a una mera disparidad de criterios.

El juicio humano (la prueba de presunciones) indica que si no se buscó un ahorro fiscal no permitido por la norma, sí, al menos, hubo una conducta negligente en el obligado tributario, al determinar la valoración del servicio.

Décimocuarto.

En resumen, procede estimar parcialmente el recurso de alzada, con los siguientes pronunciamientos:

IRPF

2009 y 2010

- Se anulan las liquidaciones y sanciones relativas al IRPF 2009 y 2010

2011 y 2012

- Se confirman las liquidaciones y sanciones relativas al IRPF 2011 y 2012

IS

2009

- Se anulan las liquidaciones relativas al IS 2009

2010

- Se anula la liquidación relativa a la operación vinculada
- Se anula parcialmente la liquidación global, debiendo dictarse una nueva que reconozca como deducibles los gastos admitidos por el TSJ.

2011 y 2012

- Se confirman las liquidaciones relativas a la operación vinculada
- Se anulan parcialmente las liquidación globales, debiendo dictarse nuevas liquidaciones que reconozcan como deducibles los gastos admitidos por el TSJ.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas