

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087469

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 22 de septiembre de 2022

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 752/2022

### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. Extensión de la revisión de los tribunales económico-administrativos. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** El TEAR, al amparo de lo dispuesto en el art. 237.1 de la Ley 58/2003 (LGT), a cuyo tenor «Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante», entró a conocer de una cuestión no alegada por la contribuyente, a saber, que la Inspección aplicó el régimen de operaciones vinculadas sin comprobar previamente si se daban los requisitos previstos para servicios profesionales en el art. 16.6 del RD 1777/2004 (Rgto IS), circunstancia que determinó la anulación por dicho tribunal del acuerdo de liquidación ya que si se dieran tales requisitos no sería procedente efectuar ninguna actuación de valoración.

La Inspección por su parte considera que los arts. 16.6 del RD 1777/2004 (Rgto IS) y 18.6 de la Ley 27/2014 (Ley IS) contemplan una posibilidad, no una obligación, que tiene el obligado tributario, por lo que su aplicación requiere que éste solicite acogerse a dicha regla, en vez de a la norma general; si no lo solicita o no cumple los requisitos -y con mayor motivo si ni lo solicita ni cumple los requisitos-, no procedería su aplicación. Por tanto, entiende que no es correcto que el TEAR entre a resolver una cuestión no planteada por la interesada con base en las facultades del art. 237 de la Ley 58/2003 (LGT) cuando se trata de la aplicación de una posibilidad que sólo puede ejercer el contribuyente y que este no ejerció.

Pues bien, efectivamente, cabe destacar que la aplicación del art. 16.6 del RD 1777/2004 (Rgto IS) -y por extensión la del art. 18.6 de la Ley 27/2014 (Ley IS)- es potestativa u opcional para el obligado tributario y que dicha norma presume que el valor pactado por las partes es el de mercado en los casos en que un socio profesional, persona física, preste servicios a la sociedad en que participa, si se cumplen cumulativamente ciertos requisitos. Dicho artículo no constituye una presunción iuris et de iure porque su aplicación no es obligatoria para el obligado tributario. Por tanto, si la aplicación de los arts. 16.6 del RD 1777/2004 (Rgto IS) y 18.6 de la Ley 27/2014 (Ley IS) es potestativa para el obligado tributario sólo puede tener lugar cuando éste ejercite dicha potestad y siempre, como es lógico, que cumpla los requisitos que en el precepto se establecen. De este modo, no resultará de aplicación el citado precepto cuando el obligado tributario no ejercite tal opción o cuando ejercitándola no cumpla los requisitos establecidos.

De la documentación obrante al expediente se infiere que el obligado tributario no ejerció su potestad de acogerse a la regla especial del art. 16.6 del RD 1777/2004 (Rgto IS) o 18.6 de la Ley 27/2014 (Ley IS) en el procedimiento de inspección que le fue instruido. Así las cosas, constituye un hecho indubitado, a juicio del Tribunal Central, que el obligado tributario no manifestó voluntad alguna de acogerse al régimen del art. 16.6 del RD 1777/2004 (Rgto IS) o 18.6 de la Ley 27/2014 (Ley IS). No le era exigible, en consecuencia, a la Administración el análisis explícito de si cumplía o no los requisitos exigidos cumulativamente por reiterado artículo.

Así las cosas, el TEAR no puede alterar el supuesto de hecho determinado por el órgano de inspección que, en el caso examinado, no es otro, por las razones expuestas, que el obligado tributario no ejerció su potestad de acogerse a la regla especial del art. 16.6 del RD 1777/2004 (Rgto IS). No puede el TEAR alterar o sustituir la voluntad del obligado tributario, ya manifestada en el procedimiento inspector en el sentido de no acogerse a la regla especial del art. 16.6 del RD 1777/2004 (Rgto IS) o 18.6 de la Ley 27/2014 (Ley IS).

**(Criterio 1 de 1)**

### PRECEPTOS:

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

RD 1777/2004 (Rgto IS), art. 16.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 18.

Ley 58/2003 (LGT), art. 237.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 33.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 15 de octubre de 2021, recaída en la reclamación nº 46/00301/2019 y acumuladas, interpuesta frente a acuerdos de liquidación derivados de actas de disconformidad y acuerdo sancionador correspondientes al Impuesto sobre Sociedades del período 2013-2014 y 2015.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 29 de junio de 2017 se iniciaron actuaciones inspectoras de carácter general cerca de la entidad B, S.A. concernientes, entre otros conceptos, al Impuesto sobre Sociedades de los períodos 2013 a 2015.

El 31 de julio de 2018 se incoaron las siguientes actas de disconformidad al obligado tributario por el Impuesto sobre Sociedades de los períodos 2013 a 2015:

1º) Acta previa nº xxxx25 en la que se regularizaban las operaciones vinculadas entre el obligado tributario (B, S.A.) y Don J, socio único de la entidad, derivadas de la prestación de servicios de la persona física a la mercantil en los ejercicios 2013, 2014 y 2015. La valoración a valor de mercado conforme a los artículos 41 LIRPF y 16 TRLIS determinó un incremento de la base imponible general del IRPF del socio por importe de 326.993,72 euros en 2013, 643.633,78 euros en 2014 y 853.002,54 euros en 2015. Paralelamente dichas cantidades se consideraron gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades de B, S.A., disminuyendo su base imponible por dicho impuesto.

2º) Acta definitiva nº xxxx75 en la que se integra la totalidad de los elementos de la obligación tributaria que son objeto de regularización; en concreto, junto con la regularización previa de las operaciones vinculadas entre la entidad y su socio, la Inspección consideró fiscalmente no deducibles gastos de restauración, desplazamiento y otros gastos relacionados con vehículos, respecto de los cuales no ha quedado acreditada su relación con las actividades realizadas por la entidad.

El interesado no formuló alegaciones a las propuestas contenidas en las actas.

El 17 de octubre de 2018 la Dependencia Regional de Inspección dictó sendos acuerdos de rectificación de las propuestas contenidas en las actas, al amparo de lo dispuesto en el artículo 188.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, al considerar que contenían ciertos errores en la apreciación de los hechos e indebida aplicación de las normas jurídicas.

El obligado tributario no formuló alegaciones frente a los acuerdos de rectificación de las propuestas y con fecha 22 de noviembre de 2018 se dictaron los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 a 2015 que confirmaban las propuestas contenidas en los acuerdos de rectificación de las actas, uno referente a las operaciones vinculadas y el otro incluyendo todos los elementos de la regularización. Ambos acuerdos fueron notificados a la entidad mercantil el 2 de diciembre de 2018.

2.- Asimismo, como consecuencia de las actuaciones inspectoras relativas al Impuesto sobre Sociedades de los períodos 2013 a 2015 se dictó acuerdo de imposición de sanciones notificado al obligado tributario el 2 de diciembre de 2018.

### Segundo.

El 20 de diciembre de 2018 el obligado tributario interpuso reclamación frente a las anteriores liquidaciones y sanciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante) alegando, en síntesis, en palabras de dicho tribunal, lo siguiente:

- *Disconformidad con el método utilizado por la Inspección para la determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas. Los servicios no son personalísimos y existe un comparable internos al haber ofertado un curso a terceros.*

- *Deducibilidad de los gastos minorados por la Inspección.*

- *Falta de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad.*

El TEAR, por lo que concierne a los acuerdos de liquidación y en lo que interesa a efectos del presente recurso extraordinario de alzada, estimó la reclamación en los términos siguientes:

*"SÉPTIMO.- Por otro lado, este Tribunal detecta en la regularización un error que supone la invalidación del procedimiento de regularización de operaciones vinculadas llevada a cabo.*

*Este Tribunal comprueba en el amplio uso de las facultades que le han sido conferidas en el artículo 237 LGT, que la Inspección defiende en el acuerdo de liquidación que el socio ejerce una actividad profesional y que la sociedad presta servicios cuyo contenido esencial está relacionado mayoritariamente con actividades profesionales, pero directamente ha procedido a aplicar el régimen de operaciones vinculadas sin comprobar previamente si se dan los requisitos previstos para servicios profesionales en el artículo 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado por Real Decreto 1774/2004, de 30 de julio, ya que si se dieran los mismos no sería procedente efectuar ninguna actuación de valoración.*

*El artículo 16.6 del RIS establece lo siguiente:*

*(.....)*

*En términos similares se pronuncia el artículo 18.6 LIS, vigente en el periodo impositivo 2015:*

*(.....)*

*La inaplicación de los artículos 16.6 RIS y 18.6 LIS por parte de la Inspección determina la improcedencia de la regularización practicada por operaciones vinculadas, por cuando era esencial en el caso que nos ocupa la aplicación de esos preceptos".*

### **Tercero.**

Frente a la resolución del TEAR interpuso el 30 de noviembre de 2021 el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada, alegando cuanto sigue:

1.- La cuestión debatida se centra en la regularización, en los ejercicios 2013, 2014 y 2015, de las operaciones vinculadas entre la recurrente y Don J (administrador y socio único de la entidad), derivada de la prestación de servicios del socio por su intervención en la impartición de cursos de Bolsa que la sociedad B, S.A. factura a terceros.

En concreto, el TEAR de la Comunidad Valenciana confirma la existencia de vinculación, el método de valoración utilizado por la Inspección y la calificación de las rentas correspondientes como rendimiento de actividad profesional del recurrente. Pero aprecia de oficio, *"en el amplio uso de las facultades que le han sido conferidas en el artículo 237 LGT"*, que la Inspección ha aplicado el régimen de operaciones vinculadas sin comprobar previamente si se dan los requisitos previstos para servicios profesionales en el artículo 16.6 del RIS, y que la "inaplicación" de esta norma por parte de la Inspección determina la improcedencia de la regularización practicada, *"por cuando era esencial en el caso que nos ocupa la aplicación de ese precepto"*.

Entiende el Director que la interpretación efectuada por el TEAR es incorrecta por los motivos que seguidamente se exponen.

2.- En el caso que estamos considerando, no se cumplían las condiciones establecidas para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, como se desprende claramente del expediente administrativo y, en especial, del contenido del Acta y del Acuerdo de liquidación.

En concreto, el citado artículo 16.6 del RIS dispone lo siguiente:

*"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:*

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

2.º *No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas*

retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

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

Y el artículo 18.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), vigente en el periodo impositivo 2015, dispone lo siguiente:

*"A los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, **el contribuyente podrá considerar** que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:*

a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad **no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.**

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

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

2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

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

Por tanto, tratándose de una prestación de servicios por un socio profesional que sea persona física a una entidad vinculada, el contribuyente puede considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado cuando se cumplan una serie de requisitos, entre los que se pueden destacar que la cuantía de las retribuciones correspondientes a los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85% (en el 2013 y 2014) o al 75% (en el 2015) del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

De la información contenida en el expediente y, en especial, en el Acta de Inspección y en el Acuerdo de liquidación, se desprende de forma clara y precisa que la retribución por la prestación de sus servicios de los socios-profesionales (en este caso, el recurrente) a la entidad eran inferiores al 85% (o 75%) del resultado previo del ejercicio de la entidad. Por consiguiente, al no cumplirse que la retribución pactada respetara el mínimo del 85% (o 75%), no se cumplían los requisitos exigidos para la aplicación del art. 16.6 RIS y 18.6 LIS.

Así, el Director recurrente, a partir del cuadro que consta en la página 34 del acuerdo de liquidación, concluye que:

**Del cuadro anterior se desprenden los siguientes datos respecto de los *resultados de la sociedad B, S.A. en el ejercicio 2013*:**

- TOTAL INGRESOS FACTURACIÓN Cursos: 643.300,00 euros.
- TOTAL GASTOS DEDUCIBLES COMPROBADOS: 225.625,94 euros.
- RETRIBUCIONES AL SOCIO: 7.753,79 euros.

Por lo tanto, en el ejercicio 2013, los ingresos totales menos gastos totales (previos a la deducción de la retribución del socio), es decir, el resultado previo del ejercicio, asciende a:  $643.300,00 - 225.625,94 = 417.674,06$  euros.

Y el 85% de ese resultado previo asciende a:  $417.674,06 \times 85\% = 355.022,95$  euros.

Esa cantidad es muy superior al valor pactado de las retribuciones del socio-profesional, que asciende a 7.753,79 euros. Por consiguiente, en este año 2013 no se cumplían los requisitos exigidos para la posible aplicación del art. 16.6 RIS.

**Del cuadro anterior también se desprenden los siguientes datos respecto de los *resultados de la sociedad B, S.A. en el ejercicio 2014*:**

- TOTAL INGRESOS FACTURACIÓN Cursos: 1.280.565,00 euros.

- TOTAL GASTOS DEDUCIBLES COMPROBADOS: 447.248,89 euros.
- RETRIBUCIONES AL SOCIO: 25.581,18 euros.

Por lo tanto, en el ejercicio 2014, los ingresos totales menos gastos totales (previos a la deducción de la retribución del socio), es decir, el resultado previo del ejercicio, asciende a:  $1.280.565,00 - 447.248,89 = 833.316,11$  euros.

Y el 85% de ese resultado previo asciende a:  $833.316,11 \times 85\% = 708.318,69$  euros. Por consiguiente, tampoco en este año 2014 se cumplían los requisitos exigidos para la posible aplicación del art. 16.6 RIS.

Esa cantidad es muy superior al valor pactado de las retribuciones del socio-profesional, que asciende a 25.581,18 euros.

Asimismo, del cuadro anterior se desprenden los siguientes datos respecto de los **resultados de la sociedad B, S.A. en el ejercicio 2015**:

- TOTAL INGRESOS FACTURACIÓN Cursos: 1.526.605,50 euros.
- TOTAL GASTOS DEDUCIBLES COMPROBADOS: 411.970,98 euros.
- RETRIBUCIONES AL SOCIO: 28.863,65 euros.

Por lo tanto, en el ejercicio 2015, los ingresos totales menos gastos totales (previos a la deducción de la retribución del socio), es decir, el resultado previo del ejercicio, asciende a:  $1.526.605,50 - 411.970,98 = 1.114.634,52$  euros.

Y el 75% de ese resultado previo asciende a:  $1.114.634,52 \times 75\% = 835.975,89$  euros. Por consiguiente, tampoco en este año 2015 se cumplían los requisitos exigidos para la posible aplicación del art. 18.6 LIS.

Esa cantidad es muy superior al valor pactado de las retribuciones del socio-profesional, que asciende a 28.863,65 euros.

3.- En el acuerdo de liquidación no se hizo constar un análisis explícito respecto del cumplimiento o no de los requisitos contenidos en el art. 16.6 RIS, por no considerarse necesario, dado que se deducía claramente del expediente y en ningún momento el contribuyente suscitó ninguna duda en relación con esta materia.

Por otra parte, en relación con esta cuestión se puede señalar lo siguiente:

a) Que, como se acaba de indicar, en el expediente administrativo y, en especial, en el Acta y en el Acuerdo de liquidación se contenía la información que permitía constatar de forma fácil y precisa que no se cumplían los requisitos para la aplicación del art. 16.6 RIS. Esta información era clara y directamente accesible por el TEAR, que podían comprobar que no se cumplían los requisitos del art. 16.6 RIS. Por ello, entendemos que no es correcta la apreciación del TEAR que dice que "*La inaplicación del 16.6 RIS y 18.6 LIS por parte de la Inspección determina la improcedencia de la regularización practicada por operaciones vinculadas, por cuando era esencial en el caso que nos ocupa la aplicación de esos preceptos*". En este caso no resultaban de aplicación esos preceptos, al no cumplirse los requisitos necesarios para ello. Por ello, no se produjo ninguna "inaplicación" del art. 16.6 RIS ni del 18.6 LIS.

b) Que entendemos que no es correcta la apreciación del TEAR de que la Inspección "*directamente ha procedido a aplicar el régimen de operaciones vinculadas sin comprobar previamente si se dan los requisitos previstos para servicios profesionales en el artículo 16.6 del ...(RIS)...*". La Inspección comprobó que no se cumplían los requisitos para la aplicación de dicha norma, aportando los datos que permiten su comprobación, pero no estimó necesario dar mayores explicaciones, dado que se trataba de una cuestión que no había sido cuestionada ni era controvertida, pues resultaba evidente y pacífico que no se cumplían los requisitos necesarios para la aplicación de dicha norma. El contribuyente no planteó esta cuestión dado que era evidente que no cumplía los requisitos para ello. Y, en caso de que los hubiera cumplido, la Inspección no habría regularizado por este motivo.

Adicionalmente, se puede advertir que el art. 16.6 RIS establece lo que suele denominarse un "puerto seguro" al que puede acogerse, si lo estima oportuno, el obligado tributario. La citada norma establece que "*el obligado tributario podrá considerar*" que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se cumplan los requisitos especificados por la norma. Por consiguiente, se trata de una posibilidad, no una obligación, que tiene el obligado tributario, por lo que su aplicación requiere que el mismo solicite acogerse a dicha regla, en vez de a la norma general. El contribuyente puede acogerse a ese "puerto seguro" si lo desea, pero si no lo alega o no cumple los requisitos -y con mayor motivo si ni lo alega ni cumple los requisitos-, no procedería su aplicación.

Con carácter general, quien hace valer su derecho es quien debe alegar y probar que se cumplen los requisitos para ello. Y, con más motivo en un supuesto en el que la regla especial y, en principio más beneficiosa, ni siquiera resulta de aplicación directa, sino que se trata solo de una posibilidad por la que puede optar o no el contribuyente.

Por ello, no parece correcto que el TEAR entre a resolver una cuestión no planteada por los interesados con base a las facultades del art. 237 LGT cuando se trata de la aplicación de una posibilidad concedida solo al contribuyente y que este ni siquiera planteó, al no cumplirse los requisitos para ello. Luego, entendemos que el TEAR no podía considerar esa cuestión, que se refería a una posibilidad sobre la que solo podía optar el contribuyente y no lo hizo, con base en el art. 237 LGT.

Pero, incluso si se llegara a considerar -a efectos dialécticos- que el TEAR pudiera ejercer esa posibilidad que solo corresponde al contribuyente, entendemos que no podría anular la liquidación en relación con este ajuste sin comprobar que se cumplían los requisitos necesarios para su aplicación. Si como ocurre en este caso, de la información del Acuerdo de liquidación se desprendía claramente que no se cumplían los requisitos para ello, no podría anular la liquidación de las operaciones vinculadas.

En efecto, en caso de que se llegase a considerar que el art. 237 LGT permitiera al TEAR analizar esa concreta cuestión no alegada, el Tribunal debería haber analizado los datos del expediente para "*someter a su conocimiento*" y "*examinar y resolver*" esa cuestión, que es lo que precisamente exige el art. 237 LGT.

En cambio, lo que aquí ha hecho el TEAR ha sido limitarse a suponer incorrectamente que la Administración no había examinado esa cuestión, para seguidamente considerar que existía la posibilidad de que resultase de aplicación al contribuyente una opción que éste no había alegado ni sugerido en ningún momento, para proceder a la anulación de todo lo actuado por la Inspección en base a esa posibilidad, sin ni siquiera examinar el expediente administrativo, en el que figuraban los datos de cuyo análisis se desprendía de forma clara y precisa que no se cumplían los requisitos necesarios para su aplicación.

En este caso era pacífico -y evidente por las cuantías- que no se cumplían los requisitos del art. 16.6 RIS y 18.6 LIS, por lo que no se suscitó esta cuestión durante la tramitación del procedimiento, ni se consideró necesario incidir en esta materia en el Acuerdo de liquidación. De hecho, es de suponer que cuando un contribuyente no solo no ha justificado o probado la aplicación de una norma que le beneficiaba, sino que ni siquiera la ha alegado, es debido a que no cumple los requisitos para ello. Pero el TEAR ha hecho lo contrario, ya que ha presupuesto que se cumplían los requisitos para la aplicación de esa especialidad y ha procedido a anular sin más la liquidación administrativa, sin ni siquiera examinar los datos y pruebas que figuran en el expediente administrativo, y que mostraban claramente la improcedencia de la aplicación de dicha norma. Es decir, el TEAR dio por bueno el posible cumplimiento de las condiciones para la aplicación de un determinado beneficio fiscal que el contribuyente no solo no había probado, sino ni siquiera había alegado, cuando era evidente por los datos del expediente que no se cumplían las condiciones para ello. En este caso, una somera comprobación por parte del TEAR hubiera sido suficiente para constatar que no se cumplían esas condiciones, dado que las retribuciones fijadas al socio se encontraban muy lejos del porcentaje mínimo del 85% (o 75%) determinado por la Ley para poder optar por esa especialidad respecto del régimen general de las operaciones vinculadas.

4.- De acuerdo con lo expuesto, entendemos que la interpretación efectuada por la Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana es incorrecta:

a) La Inspección no ha inaplicado el artículo 16.6 RIS y 18.6 LIS. En este caso no se cumplían los requisitos para la aplicación de dicha norma, lo que se desprende de forma clara y precisa de la información contenida en el Acuerdo de liquidación.

b) Además, el TEAR no podía entrar a considerar de oficio la aplicación de dicha norma, al tratarse de una posibilidad, no una obligación, que solo puede ejercer el obligado tributario. El contribuyente no planteó en ningún momento la aplicación de dicha norma, consciente de que no se cumplían las condiciones para ello.

c) Incluso si se interpretara que el TEAR tenía facultades para aplicar esa posibilidad de opción que corresponde al contribuyente, no procedería la anulación sin más de la liquidación referente a las operaciones vinculadas, sino que debería haber examinado y sometido a consideración los hechos que figuraban en el expediente para comprobar si se cumplían o no los requisitos del art. 16.6 RIS que no habían sido alegados por el interesado. De realizar esa comprobación, habría comprobado que no se cumplían los requisitos exigidos para su aplicación. De hecho, la retribución pactada era muy inferior al mínimo del 85% (o 75%) exigido por la norma para que el contribuyente tuviera la posibilidad de aplicar el tratamiento del art. 16.6 RIS y 18.6 LIS.

5.- El criterio establecido por la Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana se entiende que resulta gravemente dañoso y erróneo.

Ya se ha señalado que la interpretación que efectúa dicha Resolución se entiende errónea.

Además, resultaría gravemente dañosa, dado que supone que el Tribunal procede a anular sin más la liquidación referente a las operaciones vinculadas, sin examinar ni someter a consideración los hechos que figuraban en el expediente, respecto a una cuestión que no había sido alegada en ningún momento por el obligado tributario, y respecto de la que no se cumplen los requisitos para poder acogerse a esa posibilidad.

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada con fijación del criterio siguiente:

*"En caso de que un Tribunal económico-administrativo extienda su revisión a la posibilidad, no alegada por el obligado tributario, de que pudiera resultar de aplicación la especialidad de las operaciones vinculadas reguladas en los artículos 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, o 18.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, por el mero hecho de que el Acuerdo de liquidación no contenga un análisis explícito de esta cuestión no procederá la anulación de la regularización sin ni siquiera examinar y someter a su conocimiento los hechos y datos que figuren el expediente al respecto".*

#### **Cuarto.**

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

#### **Segundo.**

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada concierne a la regularización por operaciones vinculadas efectuada por la Inspección de los Tributos. Disponía el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), vigente en los períodos 2012 y 2013:

*"Artículo 16. Operaciones vinculadas*

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

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

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

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

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

### 3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

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

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

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

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

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

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

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

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

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

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



5. (.....).
6. (.....).
7. (.....).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*1º Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades , al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes , la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1 . 500 euros por cada dato y 15 . 000 euros por conjunto de datos , omitido , inexacto o falso , referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente .*

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

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

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

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

La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en este número se reducirá conforme a lo dispuesto en el artículo 188 . 1 de la Ley 58 / 2003 , de 17 de diciembre , General Tributaria .

3º La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en los números 1º y 2º de este apartado se reducirán conforme a lo dispuesto en el artículo 188 . 3 de la Ley 58 / 2003 , de 17 de diciembre , General Tributaria .

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

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

Por su parte, el artículo 16 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (RIS), establece en su apartado sexto, según redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre:

**"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 100 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 100 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:

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

2º No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad . En ausencia de estos últimos , la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por el Real Decreto 439 / 2007 , de 30 de marzo ( RCL 2007 , 664 ) .

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

Para el ejercicio 2015, dispone el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS):

"Artículo 18. Operaciones vinculadas

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

**2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:**

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio ( LEG 1885 , 21 ), con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

**3. Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.**

Dicha documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de esta Ley, sea inferior a 45 millones de euros.

En ningún caso, el contenido simplificado de la documentación resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

1.º Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

2.º Las operaciones de transmisión de negocios.

3.º Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativas de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

4.º Las operaciones sobre inmuebles.

5.º Las operaciones sobre activos intangibles.

La documentación específica no será exigible:

a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65. 2 de esta Ley.

b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12 / 1991, de 29 de abril ( RCL 1991 , 1149 ), de Agrupaciones de interés Económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18 / 1982, de 26 de mayo ( RCL 1982 , 1459 ), sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de Sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. No obstante, la documentación específica será exigible en el

caso de uniones temporales de empresas o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales , que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de esta Ley .

c) Las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores .

d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada , siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250 . 000 euros , de acuerdo con el valor de mercado.

#### **4 . Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera 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 .

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

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

La elección del método de valoración tendrá en cuenta , entre otras circunstancias , la naturaleza de la operación vinculada , la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas .

Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores , se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia .

5. (.....).

#### **6. A los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:**

a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad .

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios - profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios - profesionales por la prestación de sus servicios .

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

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

2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad . En ausencia de estos últimos , la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples .

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

7. (.....).
8. (.....).
9. (.....).

**10. La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan** en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, 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, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La corrección practicada 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 .

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

En particular , en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes - entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe , la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio . La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje , tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio , accionista , asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 . 1.d ) de la Ley 35 / 2006 , de 28 de noviembre ( RCL 2006 , 2123 y RCL 2007 , 458 ) , del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades , sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio .

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad , la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad , y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe . La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad , tendrá la consideración de renta para la entidad , y de liberalidad para el socio o partícipe . Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente , la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 . 1.i ). 4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes , aprobado por el Real Decreto Legislativo 5 / 2004 , de 5 de marzo ( RCL 2004 , 651 ) .

No se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan . Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas .

**12. Reglamentariamente se regulará la comprobación de las operaciones vinculadas, con arreglo a las siguientes normas:**

1.º La comprobación de las operaciones vinculadas se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria sea 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 comprobación , éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación , 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 , se notificará la liquidación practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas , para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso o reclamación . La interposición de recurso o reclamación interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario y a las demás personas o entidades afectadas , a quienes se

comunicará dicha interrupción , iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la liquidación practicada por la Administración haya adquirido firmeza .

3.º La firmeza de la liquidación determinará su eficacia y firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas . La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan , salvo que dichas regularizaciones se hayan efectuado por la propia persona o entidad vinculada afectada , en los términos que reglamentariamente se establezcan .

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

5.º 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 .

6.º Cuando en el seno de la comprobación a que se refiere este apartado se efectuase la comprobación del valor de la operación , no resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 57 y en el artículo 135 de la Ley 58 / 2003 , de 17 de diciembre ( RCL 2003 , 2945 ) , General Tributaria .

**13. 1.º Constituye infracción tributaria la falta de aportación o la aportación de forma incompleta , o con datos falsos , de la documentación que , conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo , deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas , cuando la Administración tributaria no realice correcciones en aplicación de lo dispuesto en este artículo .**

Esta infracción tendrá la consideración de infracción grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas :

a) La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1 . 000 euros por cada dato y 10 . 000 euros por conjunto de datos , omitido , o falso , referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada persona o entidad en su condición de contribuyente .

b) La sanción prevista en la letra anterior tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes :

- El 10 por ciento del importe conjunto 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 realizadas en el período impositivo .

- El 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios .

2.º Constituyen infracción tributaria los siguientes supuestos , siempre que conlleven la realización de correcciones por la Administración tributaria , en aplicación de lo dispuesto en este artículo 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 :

(i) la falta de aportación o la aportación de documentación incompleta , o con datos falsos de la documentación que , conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo , deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas .

(ii) que el valor de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades , el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes .

Estas infracciones tendrán la consideración de infracción grave y se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación . Esta sanción será incompatible con la que proceda , en su caso , por la aplicación de los artículos 191 , 192 , 193 o 195 de la Ley General Tributaria , por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número 2.º

3.º Las correcciones realizadas por la Administración tributaria en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de operaciones sujetas a este Impuesto , al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes , que determinen falta de ingreso , obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación , habiéndose cumplido la obligación de documentación específica a que se refiere el apartado 3 de este artículo , no constituirá la comisión de las infracciones de los artículos 191 , 192 , 193 o 195 de la Ley 58 / 2003 , de 17 de diciembre , General Tributaria , por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la referidas correcciones .

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

*Respecto de las sanciones impuestas conforme a lo dispuesto en este artículo resultará de aplicación lo establecido en los apartados 1.b ) y 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria .*

*14. El valor de mercado a efectos de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no producirá efectos respecto a otros impuestos, salvo disposición expresa en contrario. Asimismo, el valor a efectos de otros impuestos no producirá efectos respecto del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas de este impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, salvo disposición expresa en contrario".*

### **Tercero.**

El TEAR, al amparo de lo dispuesto en el artículo 237.1 de la LGT, a cuyo tenor "*Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante*", entró a conocer de una cuestión no alegada por la reclamante, a saber, que la Inspección de los Tributos aplicó el régimen de operaciones vinculadas sin comprobar previamente si se daban los requisitos previstos para servicios profesionales en el artículo 16.6 del RIS, circunstancia que determinó la anulación por dicho tribunal del acuerdo de liquidación ya que si se dieran tales requisitos no sería procedente efectuar ninguna actuación de valoración.

El Director recurrente sostiene, por su parte, que:

- De la información contenida en el expediente se desprende de forma clara y precisa que no se cumplían los requisitos exigidos para la aplicación del art. 16.6 RIS y 18.6 LIS. Si en el acuerdo de liquidación no se hizo constar un análisis explícito respecto del cumplimiento o no de los requisitos contenidos en el art. 16.6 RIS y 18.6 LIS, fue por no considerarse necesario, dado que se deducía claramente del expediente y en ningún momento el contribuyente suscitó ninguna duda en relación con esta materia. Por tanto, la Inspección sí comprobó que no se cumplían los requisitos para la aplicación de dichas normas aportando los datos oportunos.

- Los artículos 16.6 RIS y 18.6 LIS contemplan una posibilidad, no una obligación, que tiene el obligado tributario, por lo que su aplicación requiere que éste solicite acogerse a dicha regla, en vez de a la norma general; si no lo solicita o no cumple los requisitos -y con mayor motivo si ni lo solicita ni cumple los requisitos-, no procedería su aplicación.

En consecuencia, a juicio del Director: (i) no es correcto que el TEAR entre a resolver una cuestión no planteada por la interesada con base en las facultades del art. 237 LGT cuando se trata de la aplicación de una posibilidad que sólo puede ejercer el contribuyente y que este no ejerció; y (ii) incluso si se interpretara que el TEAR tenía facultades para aplicar esa posibilidad de opción que corresponde al contribuyente, no procedería la anulación sin más de la liquidación referente a las operaciones vinculadas, sino que debería haber examinado y sometido a consideración los hechos que figuraban en el expediente para comprobar si se cumplían o no los requisitos del art. 16.6 RIS y del art. 18.6 LIS que no habían sido alegados por el interesado. De realizar esa comprobación, habría comprobado que no se cumplían los requisitos exigidos para su aplicación.

### **Cuarto.**

Sobre la nueva redacción del apartado 6º del artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (introducida por el Real Decreto 1793/2008), ha tenido ocasión de pronunciarse la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de octubre de 2010, en el recurso nº 14/2009 interpuesto contra ese concreto apartado, alegándose infracción del principio de reserva de ley, infracción del requisito legal de someter el proyecto de reglamento a información pública y vulneración del principio de libertad de empresa del art. 38 de la CE), señalándose en el Fundamento Primero de la misma, que:

*"PRIMERO.- 1. (.....)*

*2. La valoración de las operaciones vinculadas a efectos de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tiene un régimen establecido en el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades . Según esta norma las operaciones entre personas o entidades vinculadas se valoran por su valor normal de mercado, que es el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia; pudiendo la Administración Tributaria comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se valoran por el valor normal de mercado y estableciéndose determinadas obligaciones documentales.*

*El apartado tres del citado artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto establece que: "Se considerarán personas o entidades vinculadas... una entidad y sus socios partícipes".*

*La determinación a estos efectos del valor de mercado se hace en función de uno de los métodos que se recogen en el apartado cuatro del artículo 16 del Texto Refundido del Impuesto. Y es de destacar también que el*

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

El artículo 16 de la Ley del Impuesto se modificó por Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Y ello a su vez ha supuesto la modificación del Reglamento, modificación a que se refiere este recurso y que se llevó a cabo por Real Decreto de 3 de noviembre de 2008, nº 1793/2008, que dio nueva redacción al artículo 16 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio. El comienzo de la Exposición de Motivos del Real Decreto 1793/2008 es el siguiente: "El presente Real Decreto tiene por objeto principal el desarrollo reglamentario de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en materia de operaciones vinculadas, mediante la modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades al objeto de adaptarlo al nuevo régimen de estas operaciones contenido en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".

El último apartado del art. 16 del RIS dota de un especial tratamiento a las relaciones vinculadas entre las sociedades que prestan servicios profesionales y sus socios. Su tenor es el siguiente:

"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 100 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 100 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:

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

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

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

Esta Disposición se incluyó en el Reglamento "en atención a las observaciones recibidas en el trámite de información pública" para determinar el valor de mercado de las prestaciones de servicios realizadas por socios profesionales a entidades vinculadas, estableciendo un sistema simplificado aplicable a empresas de reducida dimensión, y de carácter optativo. Así se dice expresamente en la Memoria justificativa. El sujeto pasivo del Impuesto puede utilizarlo o bien utilizar cualquiera de los otros regímenes generales, que llevan obligaciones documentales de carácter superior, como se desprende del artículo 20 del propio Reglamento, especialmente de lo que se dice en su apartado primero y en su apartado 3.d).

Hay que poner énfasis en que se trata de un sistema de valoración facultativo o potestativo. El precepto comienza diciendo que "el obligado tributario podrá...". Y la propia Memoria justificativa dice: "Por último debe subrayarse que dado que esta norma tiene como finalidad facilitar a los obligados tributarios la determinación del valor normal de mercado, su aplicación es potestativa, de tal modo que cuando los obligados tributarios consideren que disponen de los elementos necesarios para determinar más adecuadamente el valor normal de mercado de acuerdo con alguno de los restantes métodos del artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, optarán por no aplicar esta regla y determinarán el valor normal de mercado de acuerdo con el método que resulte más adecuado".

3. Según la doctrina tributaria, el precepto reglamentario transcrito sólo presume que el valor pactado por las partes es el de mercado en los casos en que un socio profesional, persona física, preste servicios a la sociedad en que participa, si se cumplen cumulativamente los siguientes requisitos:

a) Que la entidad sea una empresa de reducida dimensión, esto es, que su cifra de negocios en el periodo impositivo haya sido inferior a 8.000.000 euros.

b) Que se trate de una sociedad en la que más del 75% de sus ingresos en el ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales.

c) Que la entidad cuente con los medios materiales y humanos adecuados para desarrollar su actividad profesional y



d) Que el resultado del ejercicio, antes de deducir la retribución de los socios profesionales, sea positivo.

No se trata, por tanto, de reglas previstas para sociedades que tengan la condición de profesionales de acuerdo con la Ley 2/2007, de 15 de marzo, sino que podrán aplicarse a sociedades que ejerzan una actividad profesional, al menos en lo que represente el 75% de sus ingresos.

Se establecen dos requisitos; uno relativo al monto total a distribuir entre los socios-profesionales. Y el segundo, referido a la cantidad que se asigne a cada uno. Así, se exige que la sociedad reparta en concepto de retribuciones a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios, al menos el 85 por 100 del beneficio social. Al señalar que la retribución sea por prestación de servicios, se está excluyendo que tal cantidad se reparta en concepto de dividendos.

En segundo lugar, se requiere que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales se determine en función de la contribución efectuada por éstos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables y que tal cantidad no sea inferior al doble del salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de éstos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el art. 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo".

Y en el fundamento de derecho tercero, la sentencia mencionada afirma:

"(.....) El precepto reglamentario analizado constituye una presunción de coincidencia entre el valor convenido y el valor de mercado utilizable con carácter opcional por el obligado tributario, cuando concurren los requisitos previstos en el mismo. Con relación a las presunciones en materia tributaria, el art. 8.a) de la LGT de 2003 dispone que "se regularán en todo caso por ley: a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contra". Es evidente que el art. 16.6 del RIS no constituye una presunción *iuris et de iure*, siquiera sea porque su aplicación no es obligatoria para el obligado tributario, por lo que no le alcanza la reserva de ley contemplada en el precepto transcrito.

No se está, por tanto, ante una presunción *iuris et de iure*, como la regulada el art. 16.7 del TRLIS, antes de su reforma por la Ley de Prevención del Fraude Fiscal".

Cabe destacar, pues, conforme a la sentencia del Tribunal Supremo, que la aplicación del artículo 16.6 del RIS -y, por extensión, del 18.6 LIS- es potestativa u opcional para el obligado tributario y que dicha norma presume que el valor pactado por las partes es el de mercado en los casos en que un socio profesional, persona física, preste servicios a la sociedad en que participa, si se cumplen cumulativamente ciertos requisitos. Dichos artículos no constituyen una presunción *iuris et de iure* porque su aplicación no es obligatoria para el obligado tributario.

Si la aplicación de los artículos 16.6 RIS y 18.6 LIS es potestativa para el obligado tributario sólo puede tener lugar cuando éste ejercite dicha potestad y siempre, como es lógico, que cumpla los requisitos que en los preceptos se establecen. De este modo, no resultarán de aplicación los citados preceptos cuando el obligado tributario no ejercite tal opción o cuando ejercitándola no cumpla los requisitos establecidos.

Así las cosas es preciso examinar qué es lo que ha sucedido en el supuesto contemplado en el expediente al que se refiere el presente recurso extraordinario de alzada.

De las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los períodos 2013, 2014 y 2015, que son los ejercicios a los que se refieren las operaciones vinculadas regularizadas, se pone de manifiesto que el obligado tributario no practicó sobre el resultado contable ningún ajuste extracontable relativo a la valoración a mercado de operaciones vinculadas.

Esta circunstancia sugiere que la entidad pudo querer acogerse a la regla especial del artículo 16.6 del RIS pues de no ser así debería haber procedido a practicar los oportunos ajustes extracontables como consecuencia de la imperativa valoración a mercado de las operaciones a la que estaba obligada.

No cabe descartar, sin embargo, que, pese a la ausencia de ajustes extracontables relativos a operaciones vinculadas en las declaraciones, la entidad no quisiera optar por la regla especial del artículo 16.6 del RIS, de modo que dicha ausencia obedeciera simplemente al desconocimiento de la regla especial o a un incumplimiento de la regla general que impone la valoración a mercado de las operaciones vinculadas.

Sea como fuere, lo cierto es que en el procedimiento inspector el obligado tributario no invocó en ningún momento la aplicación de la regla especial del artículo 16.6 RIS o del 18.6 LIS, ni alegó nada sobre el cumplimiento de los requisitos exigidos en dichos preceptos. Estas circunstancias ponen de manifiesto de modo palmario, a juicio de este Tribunal Central, la voluntad de la empresa de no acogerse a la regla especial del artículo 16.6 RIS o 18.6 LIS, ya sea porque era consciente de que no reunía los requisitos para ello, ya sea por simple desconocimiento de dicha posibilidad o por cualquier otra razón.

Así las cosas, debiendo concluir que el obligado tributario no ejercitó en ningún momento su potestad de acogerse a la regla especial del artículo 16.6 RIS o 18.6 LIS, que permite presumir que el valor pactado por las partes es el de mercado en los casos en que un socio profesional, persona física, preste servicios a la sociedad en

que participa y siempre que se cumplan cumulativamente ciertos requisitos, hemos de responder a la cuestión de si en tal situación puede el TEAR ordenar a la Administración que compruebe si se cumplen los requisitos previstos para servicios profesionales en el artículo 16.6 RIS o en el artículo 18.6 LIS.

El artículo 237 de la LGT (Extensión de la revisión en vía económico-administrativa) dispone en sus apartados primero y segundo:

*"1 . Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.*

*2. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones."*

Por su parte, el apartado 2 del artículo 239 de la LGT dispone que *"Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados"*.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), los órganos jurisdiccionales deben pronunciar sus sentencias dentro del marco fijado por las pretensiones de las partes, sin que puedan extender su examen a cuestiones que no hayan sido planteadas por ellas. A diferencia de lo que sucede en el ámbito judicial los órganos económico-administrativos son competentes para resolver cuantas cuestiones de hecho o de derecho se ofrezcan en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, con la única prohibición de no empeorar la situación inicial del recurrente.

Sobre la extensión de la revisión en vía económico-administrativa se ha pronunciado el Tribunal Supremo en diversas ocasiones. Así, en la sentencia de 23 de abril de 2012 (Rec. cas. 2725/2010), señaló:

*"Esta Sala no desconoce que el órgano llamado a resolver una reclamación económico-administrativa, en primera o única instancia o en alzada, está obligado a decidir todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados [artículo 237.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre)], pero no cabe olvidar que esa posibilidad tiene en el mismo precepto un doble límite; uno de carácter formal, consistente en que si la cuestión no ha sido suscitada por las partes antes de zanjarla ha de oírse para que formulen alegaciones (apartado 2), y otro sustancial, de manera que con la decisión de esa cuestión hasta entonces inédita no se empeore la situación inicial del reclamante (última frase del apartado 1)".*

Tal como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2012 (Rec. cas. 559/2010), que aunque referida al anterior Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, es plenamente aplicable con la normativa vigente al tiempo de los hechos aquí examinados:

*"Es cierto que el órgano de revisión, conforme a los artículos 40, apartado 1, y 101, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (BOE de 23 de marzo de 1996), puede analizar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, estando facultado, tras el análisis del supuesto de hecho, para determinar el marco jurídico de referencia, obteniendo de su aplicación las consecuencias pertinentes, pero no es menos cierto que lo que no puede es alterar el supuesto de hecho determinado por el órgano de gestión, en este caso la cuantificación de las dilaciones imputables al sujeto pasivo, introduciendo en el debate un "nuevo" hecho que perjudica al reclamante, como así ha ocurrido en el supuesto enjuiciado en el que se "adiciona" un nuevo periodo de interrupción justificada que no había sido calificado como tal por el órgano de gestión.*

*En segundo término e íntimamente ligado a lo anterior, porque tal actuación del órgano económico-administrativo da lugar a una "reformatio in peius", al "perjudicar" al contribuyente en vía de resolución del recurso por él interpuesto, y hace incurrir nuevamente a la resolución dictada por un órgano revisor en una incongruencia "extra petitum" por cuanto se excede en lo pedido por el reclamante".*

El TEAR considera que la Inspección *"directamente ha procedido a aplicar el régimen de operaciones vinculadas sin comprobar previamente si se dan los requisitos previstos para servicios profesionales en el artículo 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado por Real Decreto 1774/2004, de 30 de julio..."*.

Ciertamente no existe en los documentos integrantes del procedimiento de inspección y, en particular, en los acuerdos de liquidación, un análisis explícito de si se cumplen o no tales requisitos. La cuestión a dilucidar es si tal comprobación le era exigible a la Administración en el caso concreto examinado en el presente recurso extraordinario.

Tal como indicamos más arriba, de la documentación obrante al expediente se infiere que el obligado tributario no ejerció su potestad de acogerse a la regla especial del artículo 16.6 RIS o 18.6 LIS en el procedimiento

de inspección que le fue instruido. Así las cosas, constituye un hecho indubitado, a juicio de este Tribunal Central, que el obligado tributario no manifestó voluntad alguna de acogerse al régimen del artículo 16.6 RIS o 18.6 LIS. No le era exigible, en consecuencia, a la Administración el análisis explícito de si cumplía o no los requisitos exigidos por el artículo 16.6 RIS o por el artículo 18.6 LIS.

En vista de la doctrina del Tribunal Supremo señalada en las sentencias anteriores el TEAR no puede alterar el supuesto de hecho determinado por el órgano de inspección que, en el caso examinado en el presente recurso extraordinario de alzada, no es otro, por las razones expuestas, que el obligado tributario no ejercitó su potestad de acogerse a la regla especial del artículo 16.6 del RIS. No puede el TEAR alterar o sustituir la voluntad del obligado tributario, ya manifestada en el procedimiento inspector en el sentido de no acogerse a la regla especial del artículo 16.6 RIS o del 18.6 LIS.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

## ACUERDA

**ESTIMARLO** y fijar el criterio siguiente:

Los tribunales económico-administrativos no pueden extender su revisión a la posibilidad, no alegada por el obligado tributario, de que pudiera resultar de aplicación la especialidad de las operaciones vinculadas regulada en los artículos 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, o 18.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, por el mero hecho de que el acuerdo de liquidación no contenga un análisis explícito de esta cuestión, cuando de la documentación obrante al expediente se ponga de manifiesto como hecho indubitado que el obligado tributario no se acogió a la especialidad regulada en dichos preceptos.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas