

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de febrero de 2025

Sala 1.^a

R.G. 1498/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración de operaciones vinculadas. Servicios personalísimos. Método del precio libre comparable. Rentas en especie. Operaciones vinculadas. En el procedimiento de liquidación se parte de que la reclamante, administradora y socia única de TW SL, estaba vinculada a su sociedad en virtud del art. 16 del TRLIS, por lo que las operaciones entre ambas debían valorarse a precio de mercado. La actividad principal de la sociedad era la de agencia de seguros exclusiva para la compañía QR, disponiendo de empleados, un local y otros medios materiales. No obstante, la Inspección concluyó que los servicios eran de carácter personalísimo y valoró la operación vinculada comparando los precios con terceros independientes. El TEAC coincidió con la Inspección al considerar que los servicios eran personalísimos. La Inspección utilizó el método del precio libre comparable para determinar el valor de mercado, que fue correcto. Respecto a las retribuciones en especie, la Inspección imputó como tales a la reclamante determinados gastos contabilizados por TW SL, incluyendo viajes, el uso de vehículos y el disfrute de inmuebles y plazas de garaje. En el presente caso, a la vista de la Sentencia de 9 de febrero de 2022 del Tribunal Supremo, rec. cas. 4769/2020, la retribución en especie recibida se debió valorar aplicando las reglas sobre operaciones vinculadas establecidas en el ar. 18 LIS, por remisión del art. 41 LIRPF, ya que en este caso dicha renta en especie deriva de una operación vinculada, como resulta de que el acuerdo de liquidación considera que es parte de la retribución de la actividad económica que el socio mayoritario realiza para la sociedad pagadora, por lo que la regularización tributaria se enmarca, sin lugar a dudas, en la propia relación de vinculación existente entre la sociedad y sus dos socios.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 21/01/2022 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 21/01/2022 contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid (TEARM) de 21 de diciembre de 2021 por la que se resuelve acumuladamente las reclamaciones con RG 28-02486-2020; 28-03684-2020 interpuestas frente a los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid:

- Acuerdo de liquidación derivado de acta en disconformidad A02 ...5 relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, **ejercicio 2014**.
- Acuerdo sancionador derivado de la propuesta sancionadora A51 ...1.

SEGUNDO.- Se iniciaron actuaciones inspectoras frente a la obligada tributaria, doña **Cxt** (en adelante "la reclamante"), el 06/07/2018 mediante comunicación notificada en en su domicilio de trabajo.

En cuanto al alcance de las actuaciones, en la comunicación de inicio se indicaba que las actuaciones inspectoras tendrían **carácter general**, en virtud del artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y artículo 178 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGAT), por el concepto **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2014 y 2015**.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación, la Inspección emitió acta en disconformidad A02 ...5 por el que se practican los siguientes ajustes:

- Se incrementan los rendimientos de actividades económicas debido a la existencia de retribuciones no declaradas percibidas por doña **Cxt** de **TW S.L.**
- Se incrementan los rendimientos de actividades económicas obtenidos por doña **Cxt**, de acuerdo con la valoración por su valor normal de mercado de los servicios profesionales prestados por la reclamante a su entidad vinculada TW S.L.

En escrito de alegaciones presentado por la reclamante con fecha 19/08/2019, esta manifestó su conformidad parcial con la regularización practicada respecto de los gastos contabilizados en **TW**, S.L que son retribuciones a D^a. **Cxt** por los conceptos de hoteles (75,96 euros) y gastos de viajes (10.715,60 euros).

Síguenos en...



Esta propuesta de liquidación fue confirmada en el referido acuerdo de liquidación.

Derivado de esta regularización, se dictó acuerdo sancionador por la comisión de infracciones tributarias tipificadas en el artículo artículo 191 LGT calificada como grave y en el artículo 16.10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) relativas a las operaciones vinculadas calificada como grave.

TERCERO.- Durante los ejercicios objeto de comprobación la reclamante es **socia** (100%) y **administradora única** de la sociedad **TW SL (TW)**.

La sociedad declaró los siguientes ingresos de explotación de acuerdo a dos actividades:

- Agencia de seguros: 705.912,14 euros
- Arrendamientos: 14.550,00 euros

Los ingresos por la prestación de servicios de agencia de seguros proceden de un **cliente único, QR** (...).

Asimismo la sociedad contabilizó gastos en concepto de **retribuciones** a D^a. **Cxt** por importe de 76.904,65 euros.

Además de las anteriores, **TW SL** contabilizó gastos que en opinión de la Inspección son retribuciones de la reclamante como contraprestación a los servicios prestados. Se trata de gastos por viajes y por el uso y la libre disposición de vehículos y de inmuebles.

Por su parte **el reclamante** constaba dada de alta en el epígrafe 712 de I.A.E correspondiente a "AGENTES Y CORREDORES DE SEGUROS". La reclamante declaró como rendimientos de trabajo el importe de 76.904,65 euros procedentes de los servicios prestados a su sociedad vinculada (73.772,80 euros por retribuciones dinerarias y en especie, correspondiendo el resto a los ingresos a cuenta repercutidos).

CUARTO.- Contra dichos acuerdos de liquidación y sanción, el reclamante interpuso ante el TEAR de Madrid las reclamaciones económico - administrativas 28-02486-2020; 28-03684-2020. El **TEAR de Madrid en Resolución de 21 de diciembre de 2021** acordó **desestimar** sus pretensiones.

QUINTO.- Frente a dicha resolución, el reclamante interpuso ante este Tribunal en fecha de 21/01/2022 el presente recurso de alzada realizando, en síntesis, las siguientes **alegaciones** que se desarrollan en los correspondientes fundamentos de derecho:

- 1.- Nulidad de los acuerdos impugnados por expediente incompleto.
- 2.- Improcedencia de la valoración de la operación vinculada al no tratarse los servicios prestados por la reclamante de servicios personalísimos.
- 3.- Improcedencia de la imputación como retribuciones no declaradas al encontrarse los inmuebles y vehículos afectos a la actividad.
- 4.- Incorrecta calificación del expediente sancionador.

SEXTO.- En paralelo a este procedimiento, la Inspección desarrolló actuaciones de comprobación e investigación en relación con la entidad **TW SL**, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2014 y 2015 que concluyeron con la práctica de liquidación en las que se corrige la valoración de la operación vinculada.

La liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades fueron objeto de reclamación económico administrativa ante el TEAR de Madrid, que desestimó las pretensiones de la reclamante confirmando el ajuste por operaciones vinculadas.

Contra la resolución de la entidad, esta interpuso interpuso recurso contencioso - administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid. A fecha de la presente resolución este Tribunal no tiene conocimiento del pronunciamiento del TSJ de Madrid.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la Resolución del TEAR de Madrid. En concreto debe pronunciarse sobre la procedencia de la regularización de la operación vinculada y demás cuestiones expuestas en los antecedentes de hecho.

Síguenos en...



TERCERO.- Alega en primer lugar la reclamante **nulidad de las actuaciones por defecto de tramitación**. En concreto se refiere a los efectos jurídicos que acarrearía un **expediente incompleto** al causar indefensión a la reclamante.

Se refiere concretamente la reclamante a que no consta en el expediente administrativo ninguna documentación que acredite ni la valoración de las operaciones vinculadas realizadas entre la reclamante y TW, ni los ingresos no declarados satisfechos por TW que se le imputan al **no constar documentación alguna sobre las actuaciones desarrolladas frente a TW**. A juicio de la reclamante, este hecho constituiría un defecto material o sustantivo esencial, causante de indefensión, por lo que las actuaciones deben reputarse como nulas de pleno derecho. Menciona la reclamante resolución de este TEAC de 22 de febrero de 2018 (RG 00-02190-2013) en la que para un supuestos análogo habríamos confirmado la nulidad de las actuaciones.

Pues bien, en primer lugar señalar que la **invocada doctrina por la reclamante no tiene como fin la anulación sistemática de la liquidación o del acuerdo sancionador por la mera falta de documentación**, siendo el criterio sentado que, si se advierte la falta de incorporación al expediente administrativo remitido de documentación que conste que ha manejado la Inspección, este Tribunal no tiene la obligación de solicitar un complemento de expediente para corregir las carencias de documentación que puedan haberse advertido. En concreto en **Resolución de 15 de julio de 2016 (RG 00-4562-2014)** señalábamos lo siguiente:

"5) La falta de cumplimiento por parte de la Administración autora del acto impugnado de su obligación legal de remitir un expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos no puede intentar verse suplida con el intento de imponer entonces a los Tribunales la obligación, no prevista ni por la Ley ni por el reglamento, de requerir la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente, obligación de requerimiento que únicamente se prevé para el caso de un incumplimiento absoluto de su obligación de remisión por parte de la Administración."

Esta resolución recoge la doctrina que posteriormente es reiterada por la Resolución de 22 de febrero de 2018 (RG 00-02190-2013) invocada por el reclamante.

Esta conclusión se refuerza a la vista de la reciente jurisprudencia del **Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2023 (Rec.Cas. 2490/2022)** por la que se limita el envío de documentación complementaria por parte de la Administración Tributaria a los Tribunales económico- administrativos. En concreto la referida Sentencia señala la obligación de remitir el expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos en el plazo de un mes, sin que quepa el envío voluntario de expedientes complementarios por parte de esta. Así, señala lo siguiente:

"El órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable tiene la obligación de remitir al órgano económico-administrativo el expediente administrativo completo en el plazo del mes al que se refiere el apartado tercero del art 235 de la Ley General Tributaria , plazo de remisión que tiene naturaleza preclusiva para la Administración Tributaria, de modo que no resulta posible la remisión espontánea de complementos al expediente administrativo inicialmente remitido y que no hayan sido solicitados por el Tribunal Económico Administrativo, de oficio o a instancia de parte."

Dado que la sentencia impugnada no se atiene a la doctrina expresada, procede, en consecuencia, estimar el recurso de casación y estimar el recurso contencioso administrativo, dada la infracción de la normativa que anteriormente ha sido expuesta."

Por tanto, lo que sostiene la precitada resolución es que este Tribunal no procederá a subsanar dicha falta de aportación documental mediante la solicitud de su integración posterior. Las consecuencias de la falta de documentación advertida serán las que deriven, para cada caso concreto, de la trascendencia de la misma, al proceder los Tribunales a resolver la reclamación valorando tan sólo la documentación obrante en el expediente remitido.

Pues bien, en el caso que nos ocupa la reclamante se está refiriendo a **documentación relativa a las actuaciones seguidas frente a TW cuyos extremos que sirven para la fundamentación del acuerdo de liquidación son reproducidos en este**, sin que el reclamante muestre en ningún momento oposición a su contenido ni a los hechos que se reproducen. Su ausencia en el expediente es suplida por la Administración reproduciendo el contenido en el acuerdo de liquidación, lo que no impide a este Tribunal resolver ni coloca al reclamante en una situación de indefensión. Asimismo se trata en todo caso de documentación contable o facturas que son accesibles a la reclamante, al ser esta socia y administradora de la sociedad.

Partiendo de que no ha habido indefensión, procede analizar si, ante la falta de inclusión de esta información en el expediente administrativo, este Tribunal puede resolver las alegaciones planteadas lo cuál tendrá lugar en los siguientes fundamentos de derecho.

Por tanto procede **desestimar** las alegaciones de la reclamante en este punto, pues su falta de inclusión no supone la nulidad o anulabilidad automática de las actuaciones.

Síguenos en...



CUARTO.- A continuación procederemos a analizar la alegación relativa a la **procedencia en la valoración de la operación vinculada a valor de mercado.**

En el análisis de la cuestión debemos partir de que en el acuerdo de liquidación se argumenta, en resumen, lo siguiente:

a) La reclamante era, en los ejercicios objeto de comprobación, **administradora único y socia de TW SL (TW) con el 100%** de las participaciones sociales.

Nos encontramos, por tanto, ante una persona vinculada a su sociedad en virtud de lo dispuesto en artículo 16.3 a) y b) del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, . Por tanto, **en la medida en que realicen operaciones entre sí habrán de valorarse a valor de mercado.**

El **artículo 41 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** (en adelante, LIRPF) remite a las normas previstas para el Impuesto sobre Sociedades para la valoración de las operaciones vinculadas, disponiendo que:

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

A estos efectos, el artículo 16 del TRLIS establece:

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

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

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

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

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

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

A su vez, el **Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en su artículo 16** establece:

"1. A los efectos de determinar el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

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

a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.

b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.

c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.

d) Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.

Síguenos en...

e) *Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.*

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

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

3. *Cuando las operaciones vinculadas que realice el obligado tributario se encuentren estrechamente ligadas entre sí o hayan sido realizadas de forma continua, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad a que se refiere el apartado anterior se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.*

4. *Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias a que se refiere el apartado 2 anterior que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias.*

El análisis de comparabilidad así descrito forma parte de la documentación a que se refiere el artículo 20 de este Reglamento y cumple la obligación prevista en el párrafo b) del apartado 1 del citado artículo.

5. *El análisis de comparabilidad y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los factores que determinarán, en cada caso, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, el método de valoración más adecuado (...).*

Y el artículo 18.1 del RIS añade:

"A los efectos de lo dispuesto en artículo 16.2 de la Ley del Impuesto, y para la determinación del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, el obligado tributario deberá aportar, a requerimiento de la Administración tributaria, la documentación establecida en esta sección, la cual deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación."

b) Respecto de la **actividad principal de la sociedad**, según el artículo 2º de los estatutos de la sociedad constituye el objeto social:

"Agencia de seguros y Correduría de seguros, con sometimiento expreso a la legislación de seguros privados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15º de la Ley 30 de abril de 1992.

...; Si para el ejercicio de alguna de las actividades comprendidas en el objeto social fuere preciso estar en posesión de algún título o nombramiento oficial, acreditación académica o colegiación profesional, solo podrá ser realizada aquélla por cuenta de la sociedad, como actividad social, por quién tenga la titulación u ostente la colegiación legalmente requerida".

- La entidad declaró como los siguientes ingresos de explotación por el desarrollo de las siguientes actividades:

	2014
Agencia de seguros	705.912,14
Arrendamientos	14.550,00

- Los ingresos por la prestación de servicios de agencia de seguros proceden de un cliente único, **QR** (...) (QR)

d) Respecto de los **medios humanos**, en los años objeto de comprobación la entidad ha contado para la prestación de sus servicios de agencia de seguros además de con Doña, **Cxt** con los siguientes empleados:

	Retribución anual 2014	
EMPLEADA_1	10.047,20	Auxiliar administrativo a tiempo parcial

Síguenos en...



EMPLEADA_2	14.920,09	Auxiliar administrativo a tiempo completo
EMPLEADA_3	717,16	Enero y febrero
EMPLEADA_2	646,14	Marzo, julio y diciembre
EMPLEADA_4	--	Becaria en prácticas formativas de septiembre a noviembre de 2014.

- La reclamante percibe **retribución pactada** por los servicios prestados a TW por importe de **73.772,80 euros**.

e) Por lo que se refiere a los **medios materiales**, TW SL ha contado para la prestación de sus servicios de agencia de seguros con un local abierto al público, habilitado para el desarrollo de esta actividad económica.

f) Por último, la Inspección pone de manifiesto en el acuerdo de liquidación que conforme a la documentación aportada por el obligado tributario y la información obrante en la base de datos de la AEAT:

- **Dª. Cxt trabajó directamente para QR S.A. (...) del año 2000 al 2002**, percibiendo por sus servicios profesionales 42.000, 73.000 Y 102.000 euros respectivamente,
- Mediante escritura pública de ... de 2002 constituye su sociedad **TW SL**.
- El (...) de ese mismo año 2002 se celebra un contrato de agencia de seguros entre la nueva sociedad TW SL y QR S.A. (...)

En base a todo lo anterior, **concluye la Inspección** en el acuerdo de liquidación que (subrayado incorporado en la presente reclamación):

"(...) cabe entender que, con los medios materiales y personales anteriormente indicados la sociedad no puede por sí sola prestar los servicios personalísimos que constituyen la actividad profesional que realiza y que es objeto de valoración sin la participación de Da. Cxt. Las retribuciones de dichos servicios guardan una relación directa con las cualidades personales y profesionales como agente de seguros de Da. Cxt y requieren necesariamente su intervención en los servicios prestados por la sociedad.

(..)

Es evidente que el cliente único, QR, contrata con la sociedad TW SL debido a la presencia de la agente de seguros Dª. Cxt y a que sea ella la que coordine, dirija, supervise y seleccione a los empleados de su sociedad. Sin dicha labor, el cliente no contrataría estos servicios.

No puede pretenderse, como hace el obligado tributario, que ante la ausencia de Da. Cxt la sociedad sigue funcionando sola, siendo indistinto que falte la socia, administradora y agente de seguros o que falte cualquiera de las auxiliares administrativas. Por tanto, no pueden valorarse los servicios que presta Da. Cxt a su sociedad como se valoran los prestados por las otras empleadas.

Además, debe tenerse en cuenta que la actividad profesional podría haberse realizado directamente por la persona física sin necesidad de actuar ésta a través de una sociedad y en ese caso Da. Cxt habría obtenido de los terceros el mismo importe que ha percibido la sociedad TW SL. Nada habría obstado en ese caso para que ella hubiera podido subcontratar aquellas tareas que contrata la sociedad a terceros pagando por ellos lo que pagó la sociedad.

En el ejercicio 2014, la entidad ha obtenido unos ingresos de 705.912,14 euros y ha retribuido por sus servicios a Da. Cxt únicamente en 76.904,65 euros.

Teniendo en cuenta lo anterior, los importes que TW S.L. paga por sus servicios a Da. Cxt, no se ajustan al valor normal de mercado."

De acuerdo a lo anterior, la Inspección fija el siguiente **importe a imputar al reclamante como mayor rendimiento neto de actividad económica:**

	2014
Ingresos obtenidos por TW	705.912,14

Gastos deducibles relacionados con la actividad	(82,913,51)
VALOR DE MERCADO OPERACIÓN VINCULADA	622.998,63
Retribución pactada	(73.772,80)
Retribuciones en especie no declaradas	(48.601,09)

Incremento rendimientos netos de actividades económicas (Ajuste primario) 498.624,74

En definitiva, la Inspección **configura la prestación del servicio como de carácter personalísimo**, valorando la operación vinculada a precio de mercado utilizando como comparable los importes contratados por la sociedad con terceros independientes, y permitiendo la correspondiente deducción de gastos relacionados con la actividad.

QUINTO.- Como **núcleo fundamental** de las alegaciones planteadas procede analizar si la **valoración realizada por la Inspección de la operación vinculada entre el reclamante y la sociedad se ajusta a derecho**.

Para realizar un análisis de la correcta valoración de la operación vinculada, es preciso **determinar, por tanto, (i) si estamos ante servicios de carácter personalísimo, (ii) si existen medios en la sociedad que creen valor adicional al de los servicios profesionales prestados por el reclamante, y (iii) si es ajustado a derecho el método utilizado por la Inspección para la determinación del valor de mercado**.

(i).- Sobre el carácter personalísimo de los servicios prestados por el reclamante a su sociedad vinculada.

Ante la afirmación de la Inspección de que nos encontramos ante "*servicios personalísimos*", argumenta **la reclamante** que la afirmación de la Inspección se basa en meras conjeturas pues ni consta el contrato de agencia en el Expediente Electrónico ni se ha requerido a **QR** para poder afirmar este extremo. Destaca en este punto la reclamante que la ausencia del contrato de agencia firmado entre TW y QR supone una ausencia esencial, pues estaríamos ante un Expediente Electrónico deficiente.

Por otro lado argumenta que en la medida en que **TW** es una agencia de seguros exclusiva, obligada, por tanto, a contratar en nombre de una única entidad aseguradora, es lógico e ineludible que tenga un único cliente, en este caso **QR**.

Continúa la reclamante afirmando que la Inspección ignora el artículo 13.3 de la Ley 26/2006, de 17 de julio, de mediación de seguros y reaseguros privados (LMS) que dejaría clara la actividad mediadora que desarrolla TW en la relación de los clientes con **QR**.

Por otra parte, argumenta que resulta difícil de entender cómo es posible que siendo su labor tan "*esencial, única, imprescindible e insustituible*", **TW** tuviera durante los ejercicios regularizados más bajas que altas de nuevos clientes consecuencia de la elevación de las pólizas por mandato de QR. Este hecho pondría de manifiesto a juicio de la reclamante lo inconsistente de la argumentación de la Inspección, ya que el poder de decisión sería de la propia **QR**.

Por último, la afirmación de la Inspección de que estamos ante servicios de carácter personalísimo carecería de sentido pues la reclamante se habría ausentado de la empresa en diversas ocasiones, bien por viajes al extranjero o dentro de España (vacaciones), bien por enfermedad o accidentes que la tuvieron de baja durante períodos de tiempo más o menos largos, sin que ni la actividad ni la facturación de **TW** se resintieran lo más mínimo, aportando prueba de estos viajes y de la facturación de la sociedad durante sus ausencias.

Pues bien, para poder afirmar la existencia o no de tal carácter personalísimo es preciso realizar un análisis de la actividad desarrollada por la sociedad **TW** y si esta ha sido contratada por terceros independientes (en este caso, QR) por las cualidades profesionales y destreza en su campo del reclamante.

Con carácter previo es preciso señalar que la reclamante **alega nuevamente expediente incompleto por ausencia de contrato de agencia entre TW y QR**. En este punto cabe citar nuevamente el sentido de nuestra doctrina contenida en la **Resolución de 15 de julio de 2016 (RG 00-4562-2014) y de 22 de febrero de 2018 (RG 00-02190-2013)** en la que veníamos a decir que esta no tiene como fin la anulación sistemática de la liquidación o del acuerdo sancionador por la mera falta de documentación, siendo el criterio sentado que, si se advierte la falta de incorporación al expediente administrativo remitido de documentación que conste que ha manejado la Inspección, este Tribunal no tiene la obligación de solicitar

Síguenos en...



un complemento de expediente para corregir las carencias de documentación que puedan haberse advertido. Por lo tanto, ante esta ausencia este Tribunal debe resolver con la información que obra en el expediente y en el acuerdo de liquidación.

En el presente caso la reclamante se está refiriendo a documento (contrato de agencia) que a su juicio debería sostener la afirmación de la Inspección de que nos encontramos ante servicios de carácter personalísimo. Pues bien, como hemos indicado, la ausencia de este u otros documentos tendrá **relevancia en la valoración de la prueba**, en este caso de la prueba del tipo de servicios que la reclamante prestó a su sociedad y de la práctica identidad que estos tienen con los servicios que su sociedad facturaba a **QR**, que es la base fáctica de la que parte la Inspección.

Dicho lo anterior, pasaremos a analizar qué tipo de servicios son los prestados por la reclamante a su entidad vinculada, y de esta última a QR.

En primer lugar, la reclamante no discute que el ... de 2002 su sociedad, recién constituida, firmó un "**contrato de agencia de seguros**" con QR S.A.

Tampoco niega que en esta actividad la sociedad sustituye la actividad que antes ya realizaba la reclamante para dicha compañía aseguradora, esto es, la actividad de agente de seguros, o corredor de seguros.

Esta actividad se trata de una actividad regulada legalmente a través de la **Ley 26/2006, de 17 de julio, de mediación de seguros y reaseguros privados**, vigente en el ejercicio objeto de comprobación. Respecto de su ámbito de aplicación, el artículo 2 de esta Ley señala:

"Artículo 2. Ámbito de aplicación y definiciones.

1. Las actividades a que se refiere el artículo 1 comprenderán la mediación entre los tomadores de seguros o de reaseguros y asegurados, de una parte, y las entidades aseguradoras o reaseguradoras autorizadas para ejercer la actividad aseguradora o reaseguradora privadas, de otra. A tales efectos, se entenderá por mediación aquellas actividades consistentes en la presentación, propuesta o realización de trabajos previos a la celebración de un contrato de seguro o de reaseguro, o de celebración de estos contratos, así como la asistencia en la gestión y ejecución de dichos contratos, en particular en caso de siniestro.

Igualmente, quedan sometidas a esta Ley, en aquello que les sea de aplicación, las actividades mercantiles de distribución de seguros que las entidades aseguradoras realicen a través de otros canales distintos de los mediadores de seguros.

2. Los preceptos de esta Ley serán de aplicación a:

a) Las personas físicas y jurídicas que, a cambio de una remuneración, emprendan o realicen las actividades de mediación de seguros o de reaseguros definidas en el apartado anterior."

(...)"

Por su parte el **artículo 9** define a los agentes de seguros como:

"Artículo 9. Concepto y clases de agentes de seguros.

1. Son agentes de seguros las personas físicas o jurídicas que, mediante la celebración de un contrato de agencia con una o varias entidades aseguradoras y la inscripción en el Registro administrativo especial de mediadores de seguros, corredores de reaseguros y de sus altos cargos, se comprometen frente a éstas a realizar la actividad definida en el artículo 2.1 de esta Ley.

2. Los agentes de seguros se clasifican en agentes de seguros exclusivos y en agentes de seguros vinculados."

En cuanto a los agentes de seguro exclusivos, el **artículo 13** señala los siguientes:

"1. Son agentes de seguros exclusivos las personas físicas o jurídicas que, mediante la celebración de un contrato de agencia de seguros con una entidad aseguradora y la inscripción en el Registro administrativo especial de mediadores de seguros, corredores de reaseguros y de sus altos cargos, se comprometen frente a dicha entidad aseguradora a realizar la actividad de mediación de seguros definida en el artículo 2.1 de esta Ley, en los términos acordados en dicho contrato.

Los agentes de seguros exclusivos en el ejercicio de la actividad de mediación de seguros se someterán al régimen general de los agentes de seguros que se regula en la Subsección 1.ª de esta Sección 2.ª

2. Una vez celebrado el contrato de agencia de seguros, la entidad aseguradora procederá a la inscripción del agente de seguros exclusivo en el Registro de agentes de seguros exclusivos que llevará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley.

(...)

4. Los agentes de seguros exclusivos, personas físicas y, al menos, la mitad de las personas que integran la dirección de las sociedades de agencia de seguros exclusivos, poseerán los

Síguenos en...

conocimientos necesarios para el ejercicio de su actividad, en función de los seguros que medien. Asimismo, aquellas personas que participen directamente en la mediación de los seguros bajo la dirección de aquéllos deberán estar en posesión de los conocimientos necesarios para el ejercicio de su actividad y no deberán incurrir en ninguna de las causas de incompatibilidad previstas en el artículo 19 de esta Ley.

5. Las entidades aseguradoras comprobarán con anterioridad a la celebración del contrato de agencia de seguros el cumplimiento de los requisitos recogidos en el apartado anterior, así como los de honorabilidad comercial y profesional a que se refiere el artículo 10.1 de acuerdo con la información facilitada por el agente de seguros. A tal fin, verificarán el cumplimiento de dichos requisitos por el agente de seguros y expedirán certificación que acredite que dicho agente posee los conocimientos necesarios para el ejercicio de su trabajo. Dicha certificación se adjuntará al contrato de agencia de seguros y estará a disposición de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones."

Y respecto de este registro, el **artículo 15** señala:

"1. Los agentes de seguros exclusivos deberán estar inscritos en el Registro de agentes de seguros de la entidad aseguradora con la que hayan celebrado contrato de agencia de seguros. En dicho Registro se harán constar los datos identificativos de éstos, el número de registro, las fechas de alta y de baja y las autorizaciones que, en su caso, tuvieran concedidas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 10.4 y en el artículo 14.1 de esta Ley. En el caso de personas jurídicas, además, se indicarán los nombres de las personas físicas, que integren la dirección, responsables de la actividad de mediación.

(...)"

Por último, respecto de la **formación exigida**, la **Resolución de 28 de julio de 2006, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones**, por la que se establecen los requisitos y principios básicos de los programas de formación para los mediadores de seguros, corredores de reaseguros y demás personas que participen directamente en la mediación de los seguros y reaseguros privados, se refiere a los **cursos y pruebas de aptitud para el acceso a la condición de mediador de seguro**, señalando:

"2. Exigencias de formación: Cursos y pruebas de aptitud.

-El contenido y duración de los diferentes cursos de formación y de las pruebas de aptitud se establece en función de las siguientes categorías:

a) Grupo A: Se exigirá un curso de formación o alternativamente, la superación de unas pruebas de aptitud en materias financieras y de seguros privados a las personas físicas agentes de seguros vinculados, corredores de seguros y corredores de reaseguros; al menos, a la mitad de las personas que integran el órgano de dirección de las personas jurídicas, agentes de seguros vinculados, operadores de banca-seguros vinculados, corredores de seguros y corredores de reaseguros y, en todo caso, a las personas que ejerzan la dirección técnica de todos ellos."

De acuerdo a la regulación de la actividad de mediador de seguros exclusivo, esta puede ser desarrollada por una persona física o jurídica, no obstante lo anterior, se establece como requisito el estar en posesión de **certificación, que debe estar a disposición de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, que acredite que el agente de seguros posee los conocimientos necesarios para el ejercicio de la actividad.** Este certificado tiene que estar en posesión bien por el agente persona física o por **al menos la mitad personas que integran la dirección de las sociedades de agencia de seguros exclusivas.**

De modo que, a juicio de este TEAC, lo relevante, para el caso que nos ocupa, no son las concretas cláusulas del contrato concreto, que poco o ningún margen de especialidad van a tener respecto del contenido de la actividad. Por otro lado, si del contenido concreto del contrato resultase alguna circunstancia que desmintiese las conclusiones alcanzadas por la Inspección (la identidad cualitativa entre servicios de la reclamante y los facturados por su sociedad para **QR**), le hubiese resultado muy fácil hacer uso de ella aportando, a la Inspección o a este Tribunal, el citado contrato, lo que no ha ocurrido.

Por tanto, lo relevante es que no se discute por la reclamante lo siguiente:

- Que la sociedad realiza la actividad de agente exclusivo para **QR**, la misma que antes realizaba la contribuyente.

- Que esta actividad, la de agente o mediador de seguros, es la propia de un profesional cualificado, con un alto grado de conocimiento en la materia y debidamente formado de acuerdo a la legislación vigente. Para su desarrollo es necesaria formación previa específica y estar en posesión del correspondiente certificado.

Dicho lo anterior, pasaremos a analizar la suficiencia probatoria de la Inspección para afirmar que estamos ante servicios personalísimos.

La Inspección como prueba de la importancia del reclamante en la contratación de la sociedad expone en el acuerdo de liquidación que esta es la única trabajadora cualificada en la sociedad para la prestación de los servicios que la entidad presta al tercero independiente (**QR**). Asimismo, parte de un hecho a su juicio

Síguenos en...

relevante, y es que la reclamante prestó directamente servicios a QR hasta el ejercicio 2002, ejercicio en el que constituyó la sociedad TW y firmó contrato de agencia con QR.

Pues bien, este Tribunal comparte el juicio de la Inspección y es que estamos ante servicios de carácter personalísimo, siendo la figura del reclamante esencial para la contratación con terceros independientes (QR) pues no cabe duda que QR contrató con TW al ser la reclamante la prestadora de los servicios, continuando con la actividad antes desarrollada anteriormente por cuenta ajena.

En el caso que nos ocupa, el contrato de agencia es celebrado entre TW y QR, por lo que es TW la que, a priori, ostenta esta condición de agente de seguros exclusivo. No obstante lo anterior, es claro que **es necesario que al menos la mitad de las personas que ostenten la dirección de la entidad estén en posesión de este certificado**, y es este hecho precisamente el que pone de manifiesto el carácter personalísimo de los servicios que presta la reclamante, pues es la única trabajadora cualificada para su desempeño, como veremos a continuación.

Así nos encontramos ante una agente de seguros que venía realizando trabajos por cuenta ajena para QR, aumentando considerablemente sus retribuciones en los tres ejercicios en los que trabajó directamente para esta de 2000 a 2002 (pasó de percibir 42.000, a 102.000 euros en dos años). En el año 2002 constituye la sociedad TW y deja de prestar los servicios a QR, firmando TW contrato de agencia con QR, y siendo la única profesional cualificada la reclamante, como veremos a continuación.

Por último, respecto de la afirmación relativa a la ausencia de decisión en la fijación del precio de las pólizas, señalar que su actividad es la de mediar entre los clientes de QR y esta, estando compuesta su retribución de comisiones que le son satisfechas por QR. Estos clientes (particulares o empresas) no son clientes de TW, sino clientes de QR, por tanto es esta la que debe tener el poder de decisión sobre el precio de las pólizas.

En definitiva, es indudable que las condiciones, habilidades y competencias profesionales de la reclamante, caracterizan y singularizan la prestación que la entidad ofrece a los terceros. Es decir, la intervención personal del reclamante define, perfila y especifica la prestación realizada por la entidad, siendo la reclamante el activo personal y principal por el que QR contrató los servicios de TW.

(ii) Sobre la existencia de medios en la sociedad que le permita prestar los servicios que factura.

Como ya hemos indicado, la Inspección pone de manifiesto que la entidad vinculada no aportó medios personales ni materiales significativos para el ejercicio de la actividad distintos de la participación de la reclamante que puedan generar un valor añadido en la sociedad.

Por su parte la reclamante alega que la entidad sí dispone de medios personales y materiales suficientes para el desarrollo de la actividad.

En primer lugar, respecto de los **medios personales** confirma la reclamante que es cierto que su intervención es cualitativamente superior a la de sus subordinadas, lo cuál se traduce a su vez en su retribución. No obstante lo anterior, señala que la afirmación de que el trabajo realizado por estas es residual carece de sustento; prueba de esto serían pólizas suscritas por TW (aportadas como documento nº 2 al escrito de alegaciones al acta, obrante en el EE) correspondientes a octubre 2015 en las que se puede comprobar que la mayor parte de las mismas han sido formalizadas por la empleada EMPLEADA_2 (antigua trabajadora de QR). A mayor abundamiento, señala que aportó al TEAR de Madrid, como documento nº 10, documentación acreditativa de que algunos de los clientes de TW (incluidos colectivos importantes) tratan directamente todos sus asuntos y gestiones con dicha empleada, no con la reclamante.

Pues bien, en primer lugar señalar que ni la Inspección ni el TEAR ponen en duda la existencia de colaboradores en la actividad, permitiendo la deducción del correspondiente gasto. Dicho lo anterior, pierde el foco la reclamante sobre quién se trata del tercero independiente, pues no son los clientes que acuden a la oficina consecuencia del nombre comercial de QR o de la reclamante, sino que el tercero es QR quién contrata a TW por estar la reclamante encargada de la captación de nuevos clientes y mantenimiento de la cartera. Asimismo no aporta prueba suficiente la reclamante de la importancia en la actividad por estas empleadas, sino que se limita a aportar solicitudes de seguro o de cambio de póliza que responden a labores administrativas en la tramitación de los seguros con QR. Nuevamente señalamos lo significativo de sus retribuciones en el escaso valor añadido que aportan, siendo estas al rededor de los 10.000 euros - 15.000 euros y generando la actividad unos 700.000 euros de facturación (suponen alrededor de un 1%-1,5% de la cifra de ingresos).

Continuando con lo significativo de las retribuciones satisfechas a estas empleadas, hace referencia la reclamante en su escrito de alegaciones a que estas son conformes al Convenio colectivo general para el sector de entidades de seguros, reaseguros y mutuas de accidentes de trabajo para los años 2014 y 2015. Pues bien, este Tribunal ha revisado este Convenio y tales retribuciones se corresponden con empleados del Grupo III, estando este grupo conformado, de acuerdo al Convenio, por empleados que desempeñan tareas o cometidos de contenido instrumental y previsible con arreglo a instrucciones previamente establecidas, es decir, tareas ejecutoras, de escaso valor, y no generadoras de ingresos por sí mismas. En definitiva, el Convenio Colectivo no hace sino confirmar las afirmaciones de la Inspección, y es que se

Síguenos en...



trata de empleadas que realizan tareas administrativas, si bien necesarias, de escaso valor para la actividad.

En definitiva, este Tribunal no cuestiona que estos medios personales puedan desempeñar actividades necesarias para la realización del objeto principal de la actividad, si bien esto no desvirtúa su accesoria, pues no se trata de servicios que sean generadores de ingresos por sí mismos y que por tanto desvirtúen la conclusión ya expuesta, esto es, que lo sustancial es la actuación personal del socio.

En cuanto a los **medios materiales**, señala que el mayor activo que posee la entidad se trata de la **cartera de clientes**, que es la realmente generadora de ingresos. Concretamente señala la reclamante que la cartera de clientes de **TW**, estaría formada tanto por empresas (para sus empleados y familiares) como por clientes particulares, y es la responsable de un porcentaje elevado de la facturación anual de la agencia. En este sentido identifica documento nº 1 emitido por **QR** y aportado ante el TEAR de Madrid del que se desprendería con claridad que los ingresos anuales de **TW** proceden en un porcentaje muy elevado de su Cartera de clientes fijos [79,98% (2014), 80,71% (2015), 80,01% (2016), 87,14% (2017) y 82,31% (2018)]. Por otro lado menciona otros activos como son el local comercial o vehículos, lo cuál supondría contar con una estructura societaria.

Pues bien, señalar nuevamente que los terceros independientes que contratan con **TW** no se trata de los clientes que buscan un seguro o mejores condiciones en sus pólizas, sino que el tercero en **QR**, y los ingresos que factura **TW** se trata de comisiones derivadas de, o bien nuevas pólizas, o mantenimiento de estas, pero en todo caso derivadas de un trabajo de captación y asesoramiento previo (el fundamental, el que exige la cualificación y licencia) y mantenimiento de los clientes realizado de forma esencial por la reclamante. Este Tribunal no pone en duda la existencia de un posible intangible como es la cartera de clientes, pero este desde luego, no desvirtúa el carácter personalísimo de los servicios, bien al contrario, deriva de él, pues es la reclamante la que con su trabajo a lo largo de los años ha generado esta cartera, la cuál podría aflorar en casos de traspaso.

En definitiva, a la vista de las alegaciones del reclamante este Tribunal debe llegar a la misma conclusión que la Inspección y el TEAR, y es que no hay en la sociedad activos que por sí mismos puedan ser generadores de ingresos, sin perjuicio de que puedan tener la consideración de gasto deducible en la sociedad. Así lo ha señalado también la **Sentencia de 21 de junio de 2023 del Tribunal Supremo (recurso cas. 7268/2021)** que ha zanjando esta cuestión al no exigir plena coincidencia entre el servicio prestado a terceros por la sociedad vinculada y el recibido por su socio, aceptando que aquel es un "servicio intuitu personae" cuando es "sustancialmente" el mismo recibido de su socio, cuando "la sociedad vinculada carece de medios para realizar la operación o prestar el servicio pactado si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física -no aportando valor añadido (o siendo este residual) a la labor de la persona física-"

Por lo tanto, teniendo en consideración todo lo anteriormente expuesto, estamos ante un supuesto de **servicios de carácter personalísimo, prestados a través de una sociedad que no cuenta con medios materiales ni personales distintos que la propio reclamante que puedan ser generadores por sí mismos de un valor en la sociedad.**

(iii) Una vez concretados los puntos anteriores, pasaremos a analizar el método utilizado por la Inspección para la **determinación del valor de mercado**. La inspección utiliza el método de precio libre comparable cogiendo como comparable interno el importe facturado por **TW** a terceros independientes (**QR**), permitiendo la correspondiente deducción de los gastos necesarios para el ejercicio de la actividad.

Alega el reclamante improcedencia en el método utilizado por la Inspección, pues no se trata de servicios personalísimos y además la entidad cuenta con medios personales y materiales significativos. Asimismo basa sus alegaciones en que el reclamante es Administrador de la sociedad, cargo que subsume las funciones de dirección que desempeña en la empresa y que excluiría la valoración a mercado de la retribución por el artículo 18 LIS.

Pues bien, respecto del primer argumento nos remitimos a lo concluido en los puntos anteriores, y es que si nos encontramos ante servicios de carácter personalísimo y la sociedad no cuenta con medios materiales ni personales significativos.

En este sentido, **debemos traer a colación, la doctrina reiterada de este Tribunal que confirma la consideración como "operación no vinculada comparable" la habida entre la sociedad vinculada y los terceros clientes**, en supuestos en los que, como el presente, se deriva que la sociedad carece de medios para la realización por sí misma de la actividad que le es propia y es nulo o residual el valor añadido por ésta aportado, de modo que el servicio facturado por la sociedad se corresponde con la actividad profesional prestada por la persona física.

En particular la resolución dictada del **recurso extraordinario de alzada para la unificación de la doctrina de 2 de marzo de 2016, RG 00-08483-2015**, indica que:

"cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e

Síguenos en...



*imprescindible participación de la persona física, no aportando valor añadido (o siendo éste residual) a la labor de la persona física, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas **considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una "operación no vinculada comparable", no siendo necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad**, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad."*

La Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo ha asumido el criterio de este Tribunal en la reciente Sentencia de 21 de junio de 2023 (recurso cas. 7268/2021), en la que se plantea como cuestión que presenta interés casacional:

"Precisar, en los casos en que el servicio que presta una persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo, tratándose de la prestación de un servicio intuitu personae, y careciendo la sociedad de medios para realizar la operación si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física -no aportando valor añadido (o siendo este residual) a la labor de la persona física-, si es acorde con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2006, considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el precio de mercado del bien servicio de que se trate.

Asimismo, en las mismas circunstancias descritas, precisar si es acorde con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2007, considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una "operación no vinculada comparable", no siendo necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad [...]".

En respuesta a esta cuestión el Tribunal Supremo establece la siguiente doctrina (la negrita es nuestra):

"QUINTO.- Jurisprudencia que se establece.

A la vista de la argumentación jurídica que precede, debemos establecer la siguiente doctrina de interés casacional.

*1) En las circunstancias del asunto examinado y de otros posibles que sean semejantes, el servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que presta tal sociedad vinculada -aquí, la reclamante-a terceros independientes, **es sustancialmente el mismo cuando se trata de la prestación de un servicio intuitu personae, y la sociedad vinculada carece de medios para realizar la operación o prestar el servicio pactado si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física -no aportando valor añadido (o siendo este residual) a la labor de la persona física-**. Dada esa coincidencia de los servicios, es acorde considerar con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2006 que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el precio de mercado del bien o servicio de que se trate.*

2) Asimismo, en las mismas circunstancias descritas, es acorde considerar con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2007, que la contraprestación pactada por esta segunda operación -la que liga a la sociedad vinculada, en este caso la reclamante en casación, con el tercero independiente- es una operación no vinculada comparable, no siendo necesario incorporar al efecto una corrección valorativa de ese precio pactado que sirve de canon comparable, por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar, por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad."

Por todo lo anterior, a juicio de este Tribunal el comparable utilizado por la Inspección para la determinación del valor de mercado mediante la aplicación del método del precio libre comparable es correcto para las operaciones que nos ocupan y **refleja el valor de mercado de los servicios prestados por el reclamante a la entidad**, por cuanto el elemento esencial determinante en la prestación del servicio al tercero son las características personales del reclamante.

Tampoco puede prosperar la alegación relativa a la aplicación de la **teoría del vínculo** pues tal y cómo ha señalado el Tribunal Supremo en reciente jurisprudencia, como es la Sentencia de 2 de noviembre de 2023 (Rec. Cas. 3940/2022), no cabe en el ámbito tributario la mera invocación de la teoría del vínculo para negar la concurrencia de la relación laboral de Alta Dirección, debiendo diferenciar la retribución de las funciones propias de la relación mercantil y de la laboral, y es precisamente estas últimas las que se están valorando a través de la aplicación del artículo 18 LIS, pues se determina la retribución a valor de mercado de los servicios profesionales que presta a su entidad vinculada.

En consecuencia, procede desestimar las alegaciones de la parte reclamante en este punto.

SEXTO.- A continuación procederemos a conocer respecto la alegación relativa a improcedencia en la regularización de las retribuciones en especie no declaradas respecto de uso de inmuebles y vehículos.

Respecto de estos rendimientos, argumenta **la Inspección** que el reclamante ha percibido retribuciones en especie no declaradas de su sociedades vinculada, concretamente imputa a la reclamante las siguientes retribuciones:

Síguenos en...

"TW SL contabilizó gastos que en opinión de esta Inspección son retribuciones a Da. Cxt como contraprestación a los servicios prestados. Se trata de gastos por viajes, gastos por el uso y la libre disposición de vehículos y de inmuebles [vivienda en (...) y plazas de garaje en ... (...)].

Estas retribuciones se valoran por la Inspección en el importe contabilizado como gasto por la sociedad TW SL. En cuanto a las rentas en especie por la disposición de uso de los inmuebles y los vehículos se considera retribución el gasto contabilizado por la sociedad como amortización, en cuanto que este es el valor mínimo de la utilidad obtenida por Da. Cxt."

Respecto a la **fundamentación jurídica para proceder a esta valoración**, la Inspección únicamente se refiere al artículo 27.1 LIRPF relativa a la definición de los rendimientos íntegros de actividades económicas:

"1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades atractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

(. . .)"

Respecto a lo anterior, invoca **el reclamante** en su escrito de alegaciones la improcedencia de la regularización al encontrar afecto el inmueble y los vehículos a la actividad económica se TW, así como de su valoración al no constar en el acuerdo de liquidación el método para su determinación.

Pues bien, la **Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022 (Rec. Cas. 4769/2020)** en su Fundamento de Derecho Tercero establece las siguientes directrices a la hora de valorar las retribuciones en especie en caso de vinculación:

"3.- Tanto el artículo 41 LIRPF (por la remisión al art. 16 TRLIS , similar, en lo que ahora interesa, al actualmente vigente art. 18 LIS) como el artículo 43 LIRPF confluyen en una estimación, basada en el valor de mercado.

Consecuentemente, cabría preguntarse cuál es la diferencia real entre ambos preceptos lo que, en principio, aclara el escrito de interposición del abogado del Estado al apuntar que, mientras que por la vía del artículo 41 LIRPF, específicamente, por las remisiones al art. 16 TRLIS (actual art. 18 LIS 2014), deben aplicarse una serie de métodos de valoración y normas procedimentales que, susceptibles de aplicarse a los sujetos pasivos contribuyentes del IRPF, no modulan, en cambio, la valoración efectuada por la vía del 43 LIRPF, circunstancia que, en la práctica, arroja sensibles diferencias económicas.

4.- Observamos cierto desenfoco en el tratamiento de la cuestión discutida, que, prácticamente desde el principio, se ha ido arrastrando a lo largo de las distintas vías de revisión de los actos tributarios cuestionados.

En efecto, parece evidente -más bien, es indiscutible-, que la sociedad ..., S.L y don ... deben considerarse, a los efectos del art. 16.3 TRLIS personas o entidades vinculadas, dada la condición de socio y administrador de dicha mercantil.

Ahora bien, pese a su obviedad, conviene enfatizar una circunstancia sin la cual, no cabría traer a colación el artículo 41 LIRPF , toda vez que el precepto resultará de aplicación, en la medida que exista una operación vinculada.

Dicho de otro modo, nadie ha planteado explícitamente si, para acudir al art 41 LIRPF es suficiente con que la sociedad y el socio sean partes vinculadas (debemos insistir, el dato es indiscutible) o si, lo importante, a los efectos de aplicar el artículo 41 LIRPF, no es la vinculación en sí misma, sino la realización de "operaciones" entre las partes.

Ciertamente, de forma refleja o indirecta, parece sugerir dicha idea el abogado del Estado al desplegar su argumentario sobre la necesidad de que para encarar la valoración por la vía del artículo 41 LIRPF debe existir "contrato, acuerdo o pacto de cesión de bienes entre las partes vinculadas con asignación de un valor o de un precio inferior al de mercado."

No obstante, el escrito de interposición no cuestiona la existencia de operación vinculada sino que introduce una serie de consideraciones a los efectos de la aplicación del referido precepto, expresando que, "lo que se plantea en este recurso es, si estas reglas y métodos [las del TRLIS], son o no aplicables a los rendimientos de capital mobiliario en especie del art. 25.1.d) LIRPF , obtenidos por los socios de una entidad mercantil que, por tanto, son las dos cosas a la vez: rendimientos en especie y rendimientos entre partes vinculadas. De este modo, la respuesta a esta cuestión, dependerá de si se decide o no la aplicación preferente del art. 41 sobre el art. 43 LIRPF."

Pero es que, además, la sentencia de instancia proclama que, el artículo 41 LIRPF "resulta de aplicación en el supuesto de operaciones vinculadas, y en el caso de autos, reiteramos, lo son las que son objeto de regularización, -por aplicación de la definición del art 18 LIS - y ello además, no es controvertido, pues parte del Abogado del Estado dicha calificación la administración en la contestación a la demanda..."

No podemos sustituir la apreciación de los jueces de instancia en torno a si existió o no **operación vinculada** pues, al margen de que implícitamente parece aceptarse por la Administración, se trata, en definitiva, de una **cuestión fáctica** cuyo análisis está vedado en el ámbito casacional a tenor del artículo 87 bis LRJCA.

Por tanto, la orientación del asunto hubiera sido otra muy distinta a la de la aplicación alternativa de una u otra norma, en el caso de que, desde el primer momento se hubiera cuestionado la existencia de una operación vinculada pues, en esa tesitura, se disiparía la aplicación del artículo 41 LIRPF. Obviamente, todo ello hubiera exigido un análisis del concepto o noción de lo que es una operación vinculada, más en particular, si para apreciar la misma resulta o no suficiente el simple marco perimetral de la vinculación entre las partes o, por el contrario, si se requiere algo más, es decir, una vinculación objetiva u operacional añadida a esa relación subjetiva sin que -dicho sea de paso y a los solos efectos dialécticos-, en la amalgama normativa existente alcancemos a encontrar "la definición del art 18 LIS" (entendemos, que se refiere a una eventual definición de operaciones vinculadas) a la que alude la sentencia de Valencia.

Sin embargo, en el escenario en el que nos sitúa tanto la sentencia de instancia como la propia posición de las partes, habremos de adoptar una decisión con relación a dos normas especiales, en principio, ambas, potencialmente aplicables al caso, al partir del presupuesto de que han existido operaciones vinculadas.

5.- En un ámbito tan casuístico, resulta complejo establecer una doctrina general en torno a la eventual preferencia del artículo 41 LIRPF o del artículo 43 LIRPF.

Se trata, en efecto, de dos reglas especiales de valoración y, como tales, aparecen indisolublemente relacionadas con el trasfondo fáctico y de motivos de cada supuesto particular, de manera que, los contribuyentes en sus declaraciones ante la AEAT o, en su caso, esta última en sus eventuales actuaciones tributarias habrán de atender a las circunstancias, justificación o, en definitiva, motivación y contexto en el que se ha percibido dicha renta en especie.

Pues bien, centrándonos en el presente caso, el recurso de casación no puede prosperar de acuerdo con las siguientes premisas:

Primera, porque como ya hemos expresado, la sentencia de instancia asume que estamos en presencia de una operación vinculada.

Segunda, porque hay operación vinculada o no la hay, sin que, de acuerdo con las circunstancias específicas de este caso, podamos aventurar una dualidad entre operaciones vinculadas "con contrato, acuerdo o pacto entre las partes" y operaciones vinculadas sin tales elementos.

Tercera, porque el artículo 43 LIRPF establece en su apartado primero que, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, sin perjuicio de introducir una serie de "especialidades" en la valoración de los "rendimientos del trabajo en especie" y de las "ganancias patrimoniales en especie", entre las que no se encuentran los rendimientos de capital mobiliario en especie.

En efecto, en el presente caso nos encontramos con rentas en especie si bien, su concreta calificación jurídica es la de rendimientos del capital mobiliario en especie, que no tienen un reflejo específico o, mejor dicho, no son objeto de una "especialidad" valorativa en el artículo 43 LIRPF, toda vez que ese precepto únicamente establece unas reglas especiales de valoración con relación a los "rendimientos del trabajo en especie" y a las "ganancias patrimoniales en especie" pero no respecto de rendimientos del capital mobiliario en especie.

Por tanto, teniendo en consideración el apartado segundo del precepto que, de forma redundante, proclama que, en los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley, cabe concluir que, de acuerdo con las circunstancias del caso, esas reglas valoración deben ser las contenidas en el artículo 41 LIRPF, precepto que no excluye a los rendimientos de capital mobiliario en especie.

Cuarta, porque más allá de que en el presente caso se intentara deducir una serie de gastos en el impuesto sobre sociedades y, por otra parte, ocultar la percepción de rendimientos en sede de IRPF, **la regularización tributaria se enmarca, sin lugar a dudas, en la propia relación de vinculación existente entre la sociedad y sus dos socios y, pese a la diferencia que introduce la resolución del TEARC en vía económico-administrativa (entre cesión de uso de los inmuebles y la cesión de uso de los otros bienes) dicha distinción queda diluida en la sentencia impugnada por cuanto -insistimos, una vez más-, aprecia la existencia de operación vinculada, presuponiendo, en cierto modo, la concurrencia de voluntades entre dicha persona jurídica y las dos personas físicas.**

El Alto Tribunal basa su argumentación en la existencia de una operación vinculada, lo cuál señala a su vez que se trata de una cuestión fáctica que habrá que analizar en cada caso. En el caso analizado por el TS, al señalar la sentencia de instancia que la valoración se enmarca dentro de una operación vinculada y no ser esto discutido por las partes, el Alto Tribunal concluye que le será de aplicación el régimen de operaciones vinculadas por remisión del artículo 41 LIRPF.

Así en el Fundamento de Derecho Cuarto fija el siguiente contenido interpretativo:

"En las circunstancias del presente caso, los rendimientos del capital mobiliario en especie del artículo 25.1.d) LIRPF, cuya percepción responda a la existencia de una operación vinculada, deben valorarse de acuerdo con la normativa del impuesto de sociedades, a tenor de lo dispuesto en el artículo 41 LIRPF."

Aún admitiendo el propio Tribunal Supremo la imposibilidad de abordar abiertamente, en el caso que analizaba, la cuestión de la prelación entre los artículos 41 y 43 de la Ley del IRPF (en tanto se veía lastrado por la apreciación del Tribunal de instancia acerca de la existencia de "operación vinculada", incuestionable por tanto ya en casación), de la lectura de la sentencia se infiere claramente que **el Tribunal Supremo considera necesario, para la aplicación de los preceptos de "operaciones vinculadas" de los artículos 41 de la Ley del IRPF y 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no sólo que haya "vinculación subjetiva"** (la enumeración de supuestos de vinculación recogidos por el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades), sino también la concurrencia de lo que denomina "vinculación objetiva u operacional". Es más, señala en su sentencia que *"la orientación del asunto hubiera sido otra muy distinta a la de la aplicación alternativa de una u otra norma, en el caso de que, desde el primer momento se hubiera cuestionado la existencia de una operación vinculada"*.

En el presente caso, como en el planteado ante el Tribunal Supremo, resulta evidente e indiscutible la concurrencia de aquella "vinculación subjetiva", dado que estamos ante un socio de las mercantiles.

La duda se plantea si, en el caso que ahora se analiza, concurre aquella "vinculación objetiva u operacional" que, junto con la indiscutible "vinculación subjetiva", conducirá necesariamente a la aplicación al caso de lo prevenido por el artículo 41 de la Ley 35/2006, del IRPF, y por remisión del artículo 18 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

Pues bien, en el presente caso la Inspección incluye la retribución en especie dentro de los ajustes derivados de la operación vinculada, es decir, detrae del valor de mercado de la prestación de servicio que realiza el socio a la sociedad (determinado en virtud del artículo 18 LIS) el valor de la retribución en especie para así calcular el ajuste primario y secundario. Al incluir el importe de la retribución en especie dentro de este cálculo, la diferencia entre el valor de mercado y las retribuciones percibidas aflora en forma de ajuste primario:

Ejercicio 2014

Valor Normal de Mercado OPERACIÓN VINCULADA	634.555,66
Retribuciones pactada	-73.772,80
Retribuciones en especie no declarada	-48.601,09

Corrección valorativa, Incremento del Rto.AAEE (Ajuste **498.624,74** primario)

Lo cierto es que al haber incluido la Inspección la valoración de las retribuciones en especie dentro del cálculo del ajuste primario y secundario, está a su vez considerando que estas retribuciones son la contraprestación a la prestación de servicios del socio a la sociedad, **y por tanto forman parte de la retribución de una operación**. En definitiva, al existir una operación cuya retribución en especie forma parte de su contraprestación, *"la regularización tributaria se enmarca, sin lugar a dudas, en la propia relación de vinculación existente entre la sociedad y sus dos socios"* cumpliéndose el requisito de "vinculación objetiva" exigido por el Tribunal Supremo en la Sentencia precitada,

Por tanto de acuerdo a todo lo anterior, la determinación del valor de mercado de la retribución en especie debería haberse realizado conforme a las reglas del artículo 18 LIS por remisión del artículo 41 LIRPF. En el presente caso ni siquiera se realiza una mínima fundamentación jurídica sobre la determinación de los

Síguenos en...



valores que se le imputan, por lo que procede **estimar** las pretensiones del reclamante **anulando la liquidación respecto del ajuste relativo a las las retribuciones en especie**.

Señalar que esta estimación respecto de las retribuciones en especie no declaradas **no tendrá incidencia en la BI total del impuesto liquidada**. Dado que las rentas en especie se habían considerado retribución de la operación vinculada, y habían reducido el importe del ajuste primario practicado por ellas, su eliminación hace que, automáticamente y por el mismo importe, se incremente dicho ajuste primario. No obstante lo anterior, si tendrá consecuencias respecto del acuerdo sancionador como veremos a continuación.

SÉPTIMO.- Por último, la reclamante alega **improcedencia de las sanciones impuestas por incorrecta calificación del expediente sancionador**.

Entiende la Inspección que concurren dos conductas sancionables en el reclamante:

- Sanción tipificada en el **artículo 191 LGT** por la parte de la cuota no ingresada que se deriva de las retribuciones satisfechas y no declaradas (retribuciones en especie).

- Sanción tipificada en el **artículo 16.10.2º TRLIS** derivada de la corrección valorativa del procedimiento de valoración de mercado en la operación vinculada tomando como base el importe del ajuste primario.

En primer lugar, en base al Fundamento de Derecho anterior procede **anular la parte de la sanción del artículo 191 LGT relativa a las retribuciones en especie**, por no ser conforme a Derecho el procedimiento utilizado para la determinación de su valor de mercado.

Analizaremos a continuación las alegaciones referidas a la **tipicidad de las conductas (elemento objetivo)**:

Por la sanción impuesta por infracción del **artículo 16.10.2º TRLIS**, respecto del elemento objetivo, entiende la reclamante que la conducta no es típica pues no podía ser conocedora del método que iba a utilizar la Inspección ni de que la valoración superaría los 100.000 euros.

El **artículo 16.10 2º TRLIS** establece como conducta típica la siguiente:

"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:

(...)

2.º 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 ciento 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 1.º 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.

(...;)"

El **artículo 18.3 del Real Decreto 1777/2004 (RIS)** establecía lo siguiente respecto a la obligación de llevanza de esta documentación:

"3. No será exigible la documentación prevista en esta Sección a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a ocho 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 la Ley del Impuesto. 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."

Síguenos en...

Por otra parte el **artículo 20 del Real Decreto 1777/2004 (RIS)** identificaba la siguiente información:

"1. La documentación específica del obligado tributario deberá comprender:

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

Asimismo, cuando se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, deberá identificarse a las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y, en caso de que se trate de operaciones con entidades, la identificación de los administradores de las mismas.

(...)

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

3. Las obligaciones documentales previstas en el apartado 1 anterior serán exigibles en su totalidad, salvo cuando una de las partes que intervenga en la operación sea una de las entidades a que se refiere el artículo 108 de la Ley del Impuesto o una persona física y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, en cuyo caso las obligaciones específicas de documentación de los obligados tributarios comprenderán:

e) Las previstas en las letras a) y e) del apartado 1, así como la identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo, en el resto de los casos."

Pues bien, en este punto nos referimos al análisis ya realizado en los **fundamentos de derecho anterior** en el que concluimos que la calificación realizada por la Inspección respecto que estamos ante servicios de carácter personalísimo es correcta, y por tanto el método utilizado para la determinación del valor de mercado es procedente, siendo para el ejercicio 2014 superior a 1000.000 euros por lo que la conducta es típica y concurre el elemento objetivo para la imposición de la sanción..

A continuación, procederemos a analizar la **conurrencia del elemento subjetivo**, esto es, la existencia de culpabilidad en la conducta del reclamante y su correcta motivación en el acuerdo de imposición de sanción.

Como señala el reclamante, la culpabilidad debe estar claramente motivada en el acuerdo de imposición de sanción, estableciendo así el artículo 211.3 LGT:

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

En este sentido, se ha venido exigiendo que la culpabilidad esté específicamente argumentada sin que quepa admitir como válidas argumentaciones generales o estereotipadas o la conclusión de que existe culpabilidad por no haberse apreciado causa excluyente de responsabilidad. Pues bien, a juicio de este Tribunal, **esta culpabilidad se halla debidamente motivada en el acuerdo sancionador** tal y como exige la ley conforme se acaba de exponer.

La fundamentación de la culpabilidad para ambas infracciones viene descrita en el acuerdos de imposición de sanción para el ejercicio 2014 en los siguientes términos en la página 76 y siguientes (el subrayado es nuestro)

"Las conductas cuya culpabilidad debemos valorar son la falta de documentación de las operaciones vinculadas con la entidad TW S.L. y las retribuciones efectivamente percibidas y no declaradas por la obligada tributaria, procedentes de su sociedad.

10 . _ En primer lugar, que existe una operación vinculada es un hecho que no puede desconocer en absoluto doña Cxt, siendo la socia única de la entidad TW S.L. y administradora de la misma. Es por tanto imposible que doña Cxt no fuera consciente de que existía una relación de vinculación clara y rotunda entre su sociedad y ella misma por los servicios que le prestaba, más aún, siendo plenamente consciente de los ingresos que por sus prestaciones personales a terceros ingresaba la sociedad cada año, ya que era la propia doña Cxt, la razón principal de los importes facturados a terceros.

La sociedad TW S.L. es una entidad que presenta una estructura operativa muy simple. La sociedad no dispone de medios humanos diferentes de la persona de la socia, con cualificación y habilitación suficiente para poder prestar los servicios que factura. Según consta en los contratos de trabajo aportados por la propia interesada en el curso de las presentes actuaciones, los medios humanos con los que cuenta la sociedad, diferentes de la persona de la socia, se limitan a dos auxiliares administrativas cuya retribución correspondiente al ejercicio en comprobación es acorde con su cualificación profesional (10.047,20 euros

Síguenos en...

Y 14.920,09 euros (respectivamente). Por tanto, el activo principal y causa de los ingresos facturados por la entidad es la propia doña Cxt, siendo además ésta única socia y administradora única.

Lo anterior permite concluir que TW S.L. es una sociedad que genera prácticamente su valor añadido a partir de los servicios que le presta su socia única y administradora, doña Cxt, sin que en la entidad se puedan localizar otros medios humanos que puedan generar valor añadido a la actividad que se desarrolla.

La contribuyente, si bien ha declarado retribuciones en el ejercicio 2014 por los servicios prestados a su sociedad vinculada, éstas han estado significativamente alejadas de la cifra de negocios facturada por la entidad a su cliente único QR (...).

Habiendo sido requerida la documentación relativa a las operaciones vinculadas, exigida por los artículo 16 del TRLIS y 18 Y 20 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, la obligada tributaria no la ha aportado.

Si doña Cxt hubiera analizado correctamente la documentación que exige el artículo 16 del TRLIS para valorar las operaciones entre partes vinculadas, viendo las especiales características de la sociedad, y sabiendo que es ella misma quien principalmente puede desarrollar el servicio que posteriormente factura la entidad, hubiera llegado a calcular un valor de mercado en importe similar al que ha hecho esta Inspección. Al no cumplir con las obligaciones de documentación, la contribuyente ha podido tener la excusa para valorar las operaciones según su leal saber y entender, aplicando criterios que en nada tienen que ver con la fijación de un precio de mercado.

Este proceder ha conllevado una clara inferior imposición. No dando adecuado cumplimiento al mandato legal sobre la necesidad de documentar el cálculo de las operaciones vinculadas, de una forma claramente consciente, el resultado que se ha alcanzado ha sido que parte de las rentas obtenidas por la actividad económica de doña Cxt han tributado a un tipo fijo inferior al 30%, mientras que de haberlo hecho en sede de la persona física lo habría hecho a un tipo marginal más elevado. La contribuyente ha podido considerar que usar criterios de valoración ajenos a la valoración de las operaciones a valor de mercado pudiera ser razonable, pero eso no es lo que dice e impone la norma. La diferencia entre la vía elegida por la contribuyente y la correcta es evidente: se han pagado muchos menos impuestos, siendo que, en este caso, la norma no permite ninguna economía de opción, sino que impone, de forma clara y sin dejar ningún tipo de dudas, que las operaciones entre partes vinculadas se deben valorar a precios de mercado.

Tampoco cabe aceptar en este punto que estemos ante una mera discrepancia técnica en la aplicación de los criterios de valoración, de forma que esto fuera lo que generara la diferencia de valoración. La discrepancia en la valoración se deriva directamente de la falta de documentación razonable para acreditar el valor declarado por las partes como valoración de las operaciones vinculadas. Precisamente es por la ausencia de documentación por lo que estamos ante unas diferencias tan relevantes entre el valor calculado por la Inspección y el declarado. De haberse hecho por el contribuyente el esfuerzo de documentar correctamente el cálculo de la operación vinculada, el resultado hubiera sido otro y hubiera declarado mucho más valor de las mismas.

Por otra parte, tampoco se puede admitir como posible excusa absoluta el que pudieran existir dificultades para reunir la documentación adecuada para acreditar el valor de mercado de las prestaciones de doña Cxt a su sociedad. Y ello porque en este concreto caso el comparable más perfecto lo tenía la propia contribuyente a su entera disposición: las facturas que emitía TW S.L. a su cliente único QR (...). Por tanto, la documentación que habría debido recabar estaba a plena disposición de la interesada, Por tanto, podemos concluir que estamos en un caso en el que queda acreditado que el incumplimiento de la obligación de documentar y la consiguiente errónea valoración de la operación vinculada no es sino el fruto de una decisión personal de la obligada tributaria, quien erróneamente consideró que pondría obviar la valoración fijada en el mercado para estas operaciones, error que desde luego debe ser imputable cuando menos a título de negligencia en la medida en que el contribuyente, debía haber sabido que estaba actuando incorrectamente y haber adoptado las medidas necesarias para recabar toda la documentación correcta y haber efectuado una valoración adecuada.

(...)

En consecuencia, se estima que la conducta de la obligada tributaria no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que, por el contrario, debe concluirse que su conducta, cuando menos negligente, ha provocado la elusión de parte de la carga tributaria que legalmente le correspondía por el Impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 2014, sin que pueda apreciarse, como se ha expuesto, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el arto 179.2 de la Ley 58/2003."

La Inspección fundamenta la culpabilidad de la reclamante principalmente en el hecho, conocido por ella misma, de que se encontraba en una situación de vinculación con la sociedad, y dada su posición privilegiada en esta como única trabajadora cualificada para el ejercicio de la actividad y su condición de administrador, debía ser conocedor de sus obligaciones fiscales.

No puede negarse que tal razonamiento **cumple las exigencias de motivación respecto** en cuanto permite conocer, con independencia del juicio que nos merezcan, las razones por las cuales el órgano

Síguenos en...



sancionador considera concurrente el elemento subjetivo preciso para apreciar responsabilidad en el reclamante.

Asimismo este Tribunal comparte el juicio de culpabilidad realizado por la Inspección, sin que concurra el eximente de responsabilidad del artículo 179.2 d) LGT, pues la concurrencia de culpa hace que quede acreditado que la reclamante no ha puesto la diligencia necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, esto es, la valoración a mercado de la operación vinculada y la llevanza de la documentación exigida en la normativa de operaciones vinculadas sobre la valoración a mercado.

Queda por tanto suficientemente acreditado en el acuerdo de imposición de sanción el elemento objetivo y subjetivo, siendo conocedor el reclamante de la existencia de operaciones vinculadas con la sociedad y de su elevado importe.

En consecuencia, procede **desestimar** las alegaciones de la parte reclamante en este punto.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

