

Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 3ª, Resolución de 11 Sep. 2014,  
Rec. 5473/2012

Nº de Recurso: 5473/2012

LA LEY 138624/2014

### Texto

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, en las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, penden ante este Tribunal Central, interpuestas por D.<sup>a</sup> A, con NIF ..., con domicilio, a efecto de notificaciones, en c/ ..., contra cuatro acuerdos de liquidación dictados en fecha 7 de agosto de 2012 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por los ejercicios 2006, 2007 y 2008, y los cuatro acuerdos sancionadores derivados de los anteriores; Y en las reclamaciones económico-administrativas que, también en única instancia, penden ante este Tribunal Central, interpuestas por X, S.L., con NIF ... y, asimismo, por X, S.L. con NIF ..., como absorbente de Y, con NIF ..., según escritura pública de fusión por absorción de 18 de diciembre de 2013; y en su nombre y representación, por D.<sup>a</sup> A, con NIF ..., con domicilio, a efecto de notificaciones, en c/ ... contra sendos Acuerdos de Liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de ... relativos a "Retención/Ingreso a cta. Rtos. Trabajo/Profesional" de los ejercicios 2007/2008.

La cuantía de la reclamación es de 1.039.982,08 €

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: En fecha 5 de abril de 2011 se habían iniciado actuaciones inspectoras frente a la obligada tributaria D.<sup>a</sup> A, las cuales dieron lugar en fecha 7 de junio de 2012, a la incoación, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de las siguientes actas de disconformidad:

A02 nº... correspondiente al IRPF ejercicio 2006, que recoge el resultado del procedimiento de valoración por el valor normal de mercado de la operación vinculada entre D.<sup>a</sup> A y las entidades X, S.L. y Y.

A02 nº... correspondiente a la regularización tributaria del período 2006 por el IRPF.

A02 nº... correspondiente al IRPF ejercicios 2007 y 2008 que recoge el resultado del procedimiento de valoración por el valor normal de mercado de la operación vinculada entre D.<sup>a</sup> A y las entidades X, S.L. y Y.

A02 nº... correspondiente a la regularización tributaria del período 2007/2008 por el IRPF.

En las actuaciones constan los siguientes hechos:

1º) El inicio de las actuaciones es de fecha 5 de abril de 2011. En el cómputo del plazo de duración de las mismas debe atenderse a las siguientes circunstancias: no se deben computar 127 días por dilaciones no imputables a la Administración, 14 de ellos por solicitud del representante y el resto por "no aportación de la totalidad de la documentación solicitada".

Las actuaciones, además, abarcaban la comprobación del Impuesto sobre el Valor Añadido 2007 a 2008.

2º) La actividad desarrollada por el obligado tributario en los períodos objeto de comprobación fue la clasificada en el epígrafe 899 de las tarifas profesionales del IAE: Otros Prof. Relacionados con Servicios.

El sujeto pasivo había presentado autoliquidación por el concepto tributario y periodos de referencia con un resultado a ingresar de 80.937,65 € en 2006, 56.569,77 € en 2007 y 41.719,61 € en 2008.

3º) Resultado de las actuaciones:

3.1) Valoración de mercado de la operación vinculada con la entidad X, S.L.

La obligada tributaria D.<sup>a</sup> A es socia y administradora de la sociedad X, S.L. dicha entidad consta lo siguiente:

La entidad X, S.L. (en adelante X) se constituyó con fecha 25 de mayo de 1994, compareciendo D.<sup>a</sup> A, D.<sup>a</sup> B y D.<sup>a</sup> C, con un capital social de 500.000 pesetas (3.005,06 euros), suscribiendo D.<sup>a</sup> A 300.000 pesetas (1803,04 euros) y las otras dos comparecientes 100.000 pesetas (601,01 euros) cada una.

Se nombra como administradora única de la sociedad para un plazo de cinco años a D.<sup>a</sup> A, cargo que sigue ostentando en el momento de la Inspección.

La sociedad tiene por objeto, la producción de programas audiovisuales, así como todo tipo de promociones relacionadas con estos medios. Igualmente la sociedad podrá editar y vender libros, periódicos o revistas, así como promocionar y organizar congresos, exposiciones, convenciones y presentaciones.

a) Ejercicio 2006: X, S.L. satisface, en concepto de sueldos y salarios, retribuciones a Doña A, por importe de 18.000 euros, declarado como retribución dineraria en rendimientos de trabajo en el IRPF por el sujeto pasivo.

La sociedad X, S.L. obtuvo ingresos de explotación (IVA excluido) por importe de 720.010,21 €, derivados de la participación directa y exclusiva de Doña A, obtenidos la mayoría de ellos de la sociedad vinculada Y, constituida en 30-12-1999 compareciendo en dicho acto Doña A en nombre y representación de X, S.L., que suscribe la totalidad del capital social de Y nombrando administradora única por tiempo indefinido a su representante Doña A.

Por las anteriores prestaciones de servicios se realiza procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas, por concurrir los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo (LA LEY 388/2004) por el que se aprueba el TRLIS. Las operaciones a valorar son las retribuciones satisfechas a D.<sup>a</sup> A por la sociedad vinculada X, S.L. por los servicios prestados a la misma durante 2006.

En paralelo, se han llevado actuaciones de comprobación e investigación cerca de la entidad vinculada X, S.L., por el Impuesto sobre Sociedades, por los ejercicios citados.

En dicho procedimiento se ha determinado lo siguiente:

- Los servicios facturados por la entidad se corresponden con servicios prestados por X, S.L. que, en todos los casos, requerían la intervención de D.<sup>a</sup> A a juicio de la Inspección, el precio de las operaciones vinculadas pactado entre las partes D.<sup>a</sup> A y X, S.L. no se ajusta al valor normal de mercado. El juicio de la Inspección se apoya en los siguientes hechos:

- Los ingresos percibidos de terceros por la entidad X, S.L. (720.010,21 euros) con motivo de las intervenciones de D.<sup>a</sup> A., los cuales han sido pactados entre partes independientes, son notablemente superiores a los que aquella retribuye a D.<sup>a</sup> A. (18.000 euros), siendo la intervención personalísima de ésta el núcleo esencial de dichas prestaciones de servicios.

- El método que se considera más adecuado para practicar dichas valoraciones de mercado en estas operaciones vinculadas es el previsto en el artículo 16.3 a) del TRLIS ( método del precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación ).A los efectos de su

determinación, se deben comparar las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables. Para ello la inspección realiza un análisis de comparabilidad, que resulta expuesto en las actas del procedimiento de comprobación efectuado en sede de la entidad X, S.L.

- La inspección considera que dispone de un comparable interno que satisface las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser operaciones realizadas por la entidad vinculada con un independiente. Este comparable es la valoración de la relación entre la sociedad X, S.L. y los terceros de los que obtiene los ingresos (directamente o a través de Y.) por los servicios prestados por Doña A. Así, los ingresos percibidos de terceros por la entidad X, S.L. con motivo de las intervenciones de Doña A proceden de la entidad vinculada Y. y de terceros independientes por contratos celebrados con Y. los cuales han sido pactados entre partes independientes y sus importes son notablemente superiores a los que aquélla- X, S.L. retribuye a Doña A., siendo la intervención personalísima de Doña A. el núcleo esencial de dichas prestaciones de servicios.

-El procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada determinaba un valor de mercado distinto del valor convenido por las partes a partir de los ingresos obtenidos de terceros por los servicios prestados por Doña A. y corregidos atendiendo a los gastos necesarios incurridos por la sociedad para llevar a cabo dichos servicios, resultando un valor de mercado de 606.494,55 €, el cual se puso en conocimiento del obligado tributario de conformidad con lo establecido en el artículo 16.1.d) del RIS.

- Como se ha señalado, en el ejercicio 2006 la entidad X, S.L. había retribuido a Doña A por un importe de 18.000 € .

- En consecuencia, la Inspección entendía en el procedimiento seguido cerca de X, S.L., que procedía disminuir la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de 2006 de la entidad X por la diferencia entre la valoración efectuada de 606.494,55 € y el gasto declarado de 18.000 €, es decir, por 588.494,55 €, que se reconocía como un mayor gasto deducible de la entidad.

b) Ejercicios 2007/2008:

Al igual que en el ejercicio 2006, concurriendo similares circunstancias, se lleva a cabo procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas. Las operaciones a valorar son las retribuciones satisfechas a Doña A. por la sociedad vinculada X, S.L. por los servicios prestados a la misma durante los ejercicios, 2007 y 2008.

Asimismo, el método que se considera más adecuado para practicar dichas valoraciones de mercado en estas operaciones vinculadas es el previsto en la letra a) del artículo 16.4 del TRLIS (método del precio libre comparable: método 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)

En los ejercicios 2007 y 2008, los ingresos percibidos de terceros por la entidad X, S.L. con motivo de las intervenciones de D<sup>a</sup> A. proceden de la entidad vinculada Y. y de terceros independientes por contratos celebrados con Y, los cuales han sido pactados entre partes independientes y sus importes son notablemente superiores a los que aquélla- X, S.L. retribuye a D<sup>a</sup> A., siendo la intervención personalísima de D.<sup>a</sup> A., el núcleo esencial de dichas prestaciones de servicios.

La Inspección valora en 336.528,89 euros la operación vinculada en el ejercicio 2007. Sin embargo, el obligado tributario ha declarado en 2007 haber retribuido a Doña A por importe de 23.762,38 euros, declarado por ésta

como ingreso de la actividad económica en la declaración por el IRPF del sujeto pasivo.

La Inspección actuaria ha valorado en 336.998,09 euros la operación vinculada en 2008. Por los servicios prestados, las retribuciones satisfechas en el citado ejercicio por la entidad X, S.L. a favor de Doña A. han sido de 29.702,97 euros, declarado por ésta como ingreso de la actividad económica en la declaración por el IRPF del sujeto pasivo.

En consecuencia, la Inspección entendía en el procedimiento seguido cerca de X, S.L., que procedía disminuir la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad X en un importe de 312.766,51 euros en 2007 y de 307.295,12 euros en 2008, como consecuencia del mayor gasto producido por la valoración por su valor de mercado de la operación vinculada con D<sup>a</sup>. A.

3.2) Valoración de mercado de la operación vinculada con la entidad Y.

Por otra parte, la obligada tributaria es socia (a través de X, S.L.) y administradora de la entidad Y., de la que consta lo siguiente:

Y (en adelante Y) se constituyó con fecha 30 de diciembre de 1999, compareciendo D<sup>a</sup>. A. en nombre y representación de X, S.L., la cual suscribe el 100% del capital. Se nombra como administradora única de la sociedad por tiempo indefinido a D<sup>a</sup>. A.

La sociedad tiene por objeto, la producción de programas audiovisuales, así como todo tipo de promociones relacionadas con estos medios. Igualmente la sociedad podrá editar y vender libros, periódicos o revistas, así como promocionar y organizar congresos, exposiciones, convenciones y presentaciones.

El domicilio social de la entidad en la actualidad es c/..., de ... Su domicilio fiscal es ... de ...

En relación con cada período, las actuaciones ponen de manifiesto lo siguiente:

a) Ejercicio 2006:

Y satisface, en concepto de sueldos y salarios, retribuciones a Doña A., por importe de 460.897,44 €, que fue declarado como ingreso de la actividad económica en el IRPF del sujeto pasivo.

La sociedad obtuvo ingresos de explotación (IVA excluido) por importe de 3.445.948,76 €, derivados de la participación directa y exclusiva de Doña A.

Por las anteriores prestaciones de servicios se realiza procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas. Las operaciones a valorar son las retribuciones satisfechas a D<sup>a</sup>. A. por la sociedad vinculada Y por los servicios prestados a la misma durante 2006.

Las personas intervinientes en la operación descrita se encuentran vinculadas entre sí en el sentido del artículo 16, apartado 2, letras a) y b) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004).

En paralelo, se han llevado actuaciones de comprobación e investigación cerca de la entidad Y, por el Impuesto sobre Sociedades, por los ejercicios citados. En dicho procedimiento se ha determinado lo siguiente:

- Los servicios facturados por la entidad se corresponden con servicios prestados por la misma, que, en todos los casos, requerían la intervención de D<sup>a</sup>. A. A juicio de la Inspección, el precio de las operaciones vinculadas pactado entre las partes D<sup>a</sup>. A. y Y no se ajusta al valor normal de mercado. El juicio de la Inspección se apoya en los siguientes hechos:

- Los ingresos percibidos de terceros por la entidad (3.445.948,76 €) con motivo de las intervenciones de D<sup>a</sup>. A. los cuales han sido pactados entre partes independientes, son notablemente superiores a los que aquélla retribuye a

D.<sup>a</sup> A. (460.897,04 euros), siendo la intervención personalísima de ésta el núcleo esencial de dichas prestaciones de servicios.

-El método que se considera más adecuado para practicar dichas valoraciones de mercado en estas operaciones vinculadas es el previsto en el artículo 16.3 a) del TRLIS ( método del precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación ).A los efectos de su determinación, se deben comparar las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables. Para ello la inspección realiza un análisis de comparabilidad.

-En este caso, la inspección considera que dispone de un comparable interno que satisface las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser operaciones realizadas por la entidad vinculada con un independiente. Este comparable es la valoración de la relación entre la sociedad Y y los terceros de los que obtiene los ingresos por los servicios prestados por Doña A. Así, los ingresos percibidos de terceros por la entidad Y con motivo de las intervenciones de Doña A. proceden de terceros independientes por contratos celebrados con Y, los cuales han sido pactados entre partes independientes y sus importes son notablemente superiores a los que la sociedad retribuye a Doña A. siendo la intervención personalísima de Doña A. el núcleo esencial de dichas prestaciones de servicios.

-Se determinaba así un valor de mercado de la operación de referencia, obtenido a partir de los ingresos obtenidos de terceros por los servicios prestados por Doña A. y corregidos atendiendo a los gastos necesarios incurridos por la sociedad para llevar a cabo dichos servicios, resultando un valor de mercado de 1.732.892,44 €, el cual se puso en conocimiento del obligado tributario de conformidad con lo establecido en el artículo 16.1.d) del RIS.

Como se ha expuesto, en el ejercicio 2006 la entidad había retribuido a Doña A. por un importe de 460.897,04 € .

En consecuencia, la Inspección entendió que procedía disminuir la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de 2006 de la entidad Y por la diferencia entre la valoración efectuada de 1.732.892,44 € y el gasto declarado de 460.897,04 €, es decir, por 1.246.197,19 €, que se reconocía como un mayor gasto deducible de la entidad.

b) Ejercicios 2007/2008:

Al igual que en el ejercicio 2006, concurriendo similares circunstancias, se lleva a cabo procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas. Las operaciones a valorar son las retribuciones satisfechas a Doña A. por la sociedad vinculada Y por los servicios prestados a la misma durante los ejercicios, 2007 y 2008.

Asimismo, el método que se considera más adecuado para practicar dichas valoraciones de mercado en estas operaciones vinculadas es el previsto en la letra a) del artículo 16.4 del TRLIS (método del precio libre comparable: método 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)

Así, los ingresos percibidos de terceros por la entidad Y con motivo de las intervenciones de Doña A. proceden de terceros independientes por contratos celebrados con la entidad, los cuales han sido pactados entre partes independientes y sus importes son notablemente superiores a los que aquélla retribuye a Doña A. siendo la intervención personalísima de Doña A, el núcleo esencial de dichas prestaciones de servicios.

La Inspección valora en 1.161.163,97 euros la operación vinculada en el ejercicio 2007. Sin embargo, el obligado tributario ha declarado en 2007 haber retribuido a Doña A. por importe de 357.036,84 euros, declarado como ingreso por rendimiento de la actividad económica en el IRPF del sujeto pasivo.

La Inspección actuaria ha valorado en 322.211,47 euros la operación vinculada en 2008. Por los servicios prestados, las retribuciones satisfechas en el citado ejercicio por la entidad a favor de Doña A. han sido de 215.073,33 euros, declarado como ingreso por rendimiento de la actividad económica en el IRPF del sujeto pasivo.

En consecuencia, la Inspección en el procedimiento seguido cerca de la entidad entendió que procedía disminuir las bases imponibles declaradas del Impuesto sobre Sociedades de la misma en un importe de 804.127,13 euros en 2007 y de 107.138,14 euros en 2008, como consecuencia del mayor gasto producido por la valoración por su valor de mercado de la operación vinculada con Doña A.

3.3 Por otro lado, en las actas de Inspección, A02 nº ..., correspondiente a la regularización tributaria del período 2006 por el IRPF, y A02 nº ... correspondiente a la regularización tributaria del período 2007/2008 por el IRPF, se determinan en el ejercicio 2006 gastos no admitidos fiscalmente, por importe de 29.641,42 €, incluidos en su totalidad en el Acta A01 ..., así como una ganancia patrimonial no exenta por importe de 244.381,75 €. Por otro lado, en los ejercicios 2007/2008, se determinan gastos no admitidos fiscalmente por importe de 17.886,09 €, de los que 8.184,00 € son incluidos en el Acta A01 ...

4º) En consecuencia, se determina para cada ejercicio lo siguiente:

A) Por lo que se refiere a las operaciones vinculadas:

a) Para 2006, procede incrementar las rentas del trabajo declaradas por importe de 588.494,55 €, por la diferencia del valor de mercado determinado en la operación vinculada con X y la retribución efectivamente satisfecha y declarada como rendimiento del trabajo (606.494,55 € - 18.000 €).

Por otra parte procede incrementar los ingresos en los rendimientos de actividades económicas declaradas por importe de 1.271.995,40 €, resultantes de la diferencia entre el valor de mercado de la operación vinculada con Y y la retribución efectivamente satisfecha y declarada como rendimiento de actividades económicas (1.732.892,44 € y 460.897,04 €).

b) Para 2007, procede incrementar los ingresos en los rendimientos de actividades económicas declarados por importe de 312.766,51 €, por la diferencia del valor de mercado determinado en la operación vinculada con X y la retribución efectivamente satisfecha y declarada como rendimiento de actividades económicas (336.528,89 € - 23.762,38 €).

Por otra parte procede incrementar los ingresos en los rendimientos de actividades económicas declaradas por importe de 804.127,13 €, resultantes de la diferencia entre el valor de mercado de la operación vinculada con Y y la retribución efectivamente satisfecha y declarada como rendimiento de actividades económicas (1.161.163,97 € - 357.036,84 €).

c) Para 2008, procede incrementar los ingresos en los rendimientos de actividades económicas declarados por importe de 307.295,12 €, por la diferencia del valor de mercado determinado en la operación vinculada con X y la retribución efectivamente satisfecha y declarada como rendimiento de actividades económicas (336.998,09 € - 29.702,27 €).

Por otra parte procede incrementar los ingresos en los rendimientos de actividades económicas declaradas por importe de 107.138,14 €, resultantes de la diferencia entre el valor de mercado de la operación vinculada con Y y la retribución efectivamente satisfecha y declarada como rendimiento de actividades económicas (322.211,47 € -

215.073,33 €).

5º) En las actas, se proponían en consecuencia las siguientes cuotas:

A) Por las operaciones vinculadas, se propone una cuota de 808.600,59 € en 2006; 479.147,38 € en 2007 y 177.793,07 € en 2008.

B) Por lo que se refiere a los gastos no admitidos como deducibles y la ganancia patrimonial considerada no exenta, se propone una cuota de 36.545,74 € en 2006; -2.482,22 € en 2007 y -5.956,91 € en 2008.

**SEGUNDO:** En la misma fecha de las anteriores actas se emitieron los respectivos informes de disconformidad, presentando la interesada en fecha 3 de julio de 2012 escrito de alegaciones. Se debe hacer constar que el plazo para presentar alegaciones concluía el 25 de junio de 2012, pero el obligado tributario presentó en fecha 21 de junio de 2012 escrito solicitando ampliación del plazo para realizar alegaciones.

En fecha 7 de agosto de 2012 el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó los respectivos acuerdos de liquidación, en los que en relación con la duración de las actuaciones se añadían 8 días a los computados como dilaciones no imputables a la Inspección, por la ampliación solicitada del plazo para realizar alegaciones frente al acta incoada, quedando éstas fijadas en 135 días. Se hacía constar que, habiéndose iniciado las actuaciones en fecha 5 de abril de 2011, a la fecha en que se dictaban los acuerdos, el plazo máximo de 12 meses no quedaba superado.

Por otra parte, los acuerdos confirmaban íntegramente las propuestas del actuario en cuanto a las cuotas, corrigiendo el cálculo de los intereses, resultando lo siguiente:

a) Por las operaciones vinculadas:

- Ejercicio 2006: cuota de 808.600,59 €; intereses de 231.381,49 €; deuda a ingresar de 1.039.982,08 €.

- Ejercicios 2007/2008: cuota de 656.940,45 €, intereses de 133.101,61 €; deuda a ingresar de 790.042,06 €.

b) Por el resto de regularizaciones (gastos no admitidos como deducibles y la ganancia patrimonial considerada no exenta):

- Ejercicio 2006: se propone una cuota de 36.545,74 € en 2006;

- Ejercicio 2007: 13.168,37 €

- Ejercicio 2008: 1.686,23 €

Los acuerdos fueron notificados en fecha 8 de agosto de 2012.

**TERCERO:** Asimismo en fecha 5 de abril de 2011 se habían iniciado actuaciones inspectoras frente a las obligadas tributarias X, S.L. y Y, por el concepto de "Retenciones /ingresos a cuenta de rendimientos de trabajo/profesional", las cuales dieron lugar en fecha 7 de junio de 2012, a la incoación de las siguientes actas de disconformidad:

A02 nº ... relativa al concepto Retenciones/ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo/rendimientos de actividades profesionales, ejercicios 2007/2008, siendo el obligado tributario Y.

A02 nº ... relativa al concepto Retenciones/ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo/rendimientos de actividades profesionales, ejercicios 2007/2008, siendo el obligado tributario X, S.L.

En relación con estas actuaciones, se recalculan las retenciones en relación con las nuevas valoraciones determinadas en la regularización por operaciones vinculadas de las entidades con D<sup>a</sup>. A. Se concluye que en principio "procedería llevar a cabo una liquidación del importe de las retenciones que debieron practicarse, como

consecuencia de dichas operaciones vinculadas... " pero que "al realizarse el ajuste en sede de la persona física, no procede ajustar en cuota del obligado tributario las retenciones que en su día debieron practicarse e ingresarse... pero sí el devengo de los intereses de demora correspondiente a tales cantidades". Se liquidan así intereses de demora resultando una deuda a ingresar por 6.364,64 € en el caso de Y., y de 5.541,14 € en el caso de X, S.L.

En fecha 8 de agosto de 2012 se dictan los acuerdos de liquidación relativos al concepto de Retenciones, confirmando lo propuesto en las actas respectivas. Los acuerdos fueron notificados en fecha 19 de agosto de 2012.

**CUARTO:** En fecha 7 de septiembre de 2012, D.<sup>a</sup> A. interpuso las siguientes reclamaciones económico-administrativas objeto de la presente resolución: la de R.G. 5473/12, en la que se impugnaba el acuerdo de liquidación por IRPF relativo al Acta A02 ... (en relación a la corrección valorativa de las operaciones vinculadas mantenidas con las entidades X y Y, S.L. de los ejercicios 2007/2008); la de R. G. 5474/12, en la que se impugnaba el acuerdo de liquidación por IRPF relativo al Acta A02 ..., de los ejercicios 2007/2008; la de R. G. 5484/12, en la que se impugnaba el acuerdo de liquidación por IRPF relativo al Acta A02 ... (en relación a la corrección valorativa de las operaciones vinculadas mantenidas con las entidades X y Y., del ejercicio 2006); y la 5485/12 en la que se impugnaba el acuerdo de liquidación por IRPF relativo al Acta A02 ..., del ejercicio 2006.

La interesada, en los escritos de interposición solicita la acumulación con la liquidación correlativa de cada ejercicio.

Por otro lado Y impugnaba en fecha 7 de septiembre de 2012 el acuerdo de liquidación por el concepto de retenciones, mediante la reclamación de R.G. 5260/12; y X, S.L. impugnaba en la misma fecha el acuerdo de liquidación por el concepto de retenciones, mediante la reclamación de R.G. 5262/12. En sendos escritos se solicitaba la acumulación con la reclamación económico-administrativa nº 5473/12, relativa al IRPF de D.<sup>a</sup> A. de los ejercicios 2007/2008.

**QUINTO:** Por otra parte, fueron iniciados los correspondientes expedientes sancionadores derivados de las actas incoadas por el IRPF a D.<sup>a</sup> A. tras la sustanciación de cuyo procedimiento, el Jefe de la Oficina Técnica dictó el 22 de febrero de 2013 los acuerdos de imposición de sanción por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2006 y de 2007/2008, en los que se considera cometidas las siguientes infracciones:

a) Acuerdo sancionador relativo a la liquidación derivada del Acta A02 ..., por el IRPF, de 2006: la prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003), por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria. La base de la sanción es 36.545,74 €. Se aplica la sanción mínima del 50% de la cantidad dejada de ingresar. La sanción queda fijada así en 18.272,87 €.

b) Acuerdo sancionador relativo a la liquidación derivada del Acta A02 ..., por el IRPF, de 2006: la prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003), por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria. La base de la sanción es 808.600,59 €. Se aplica la sanción mínima del 50% de la cantidad dejada de ingresar. La sanción queda fijada así en 404.300,30 €.

c) Acuerdo sancionador relativo a la liquidación derivada del Acta A02 ..., por el IRPF, de 2007/2008: la prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003), por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria. Se aplica la sanción mínima del 50% de la cantidad dejada de ingresar. La sanción queda fijada así en 11.661,87 €.

d) Acuerdo sancionador relativo a la liquidación derivada del Acta A02 ..., por el IRPF, de 2007/2008: la prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003), por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria. La base de la sanción es 656.940,45 €. Se aplica la sanción mínima del 50% de la cantidad dejada de ingresar. La sanción



queda fijada así en 328.470,23 €.

Los acuerdos fueron notificados el 27 de febrero de 2013.

**SEXTO:** En fecha 26 de marzo de 2013 la interesada interpuso las otras cuatro reclamaciones económico-administrativas objeto de la presente resolución: las de R.G. 1366/2013 y R.G. 1367/2013, en las que se impugnaban los anteriores acuerdos sancionadores relativos al ejercicio 2006; y las de R.G. 1363/13 y R.G. 1387/2013, en las que se impugnaban los anteriores acuerdos sancionadores relativos al ejercicio 2007/2008.

La interesada, en los escritos de interposición solicita la acumulación con las reclamaciones interpuestas contra las liquidaciones de las que proceden.

En fecha 23 de mayo de 2013 la Abogada del Estado-Secretaria de este Tribunal decreta por un lado, la acumulación de las reclamaciones con R.G. 5473/12 y R.G. 5474/12; y, por otro, la acumulación de las reclamaciones 5484/12 y 5485/12.

En fecha 1 de julio de 2013 la Abogada del Estado-Secretaria de este Tribunal decreta las acumulaciones de las reclamaciones con R.G. 5473/12, 5260/12 y 5262/12.

En fecha 10 de septiembre de 2013 la Abogada del Estado-Secretaria de este Tribunal decreta las acumulaciones de las reclamaciones con R.G. 5473/12, R.G. 1387/13 y R.G. 1363/13.

En fecha 17 de octubre de 2013 la Abogada del Estado-Secretaria de este Tribunal decreta las acumulaciones de las reclamaciones con R.G. 5484/12, R.G. 1366/13 y R.G. 1367/13.

**SÉPTIMO:** Puestos de manifiesto los expedientes que aquí se resuelven la interesada D.<sup>a</sup> A presentó escrito de alegaciones en relación con las reclamaciones relativas al IRPF, en fecha 29 de julio de 2013, alegando, en síntesis, lo siguiente:

1<sup>a</sup>) Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al IRPF de los ejercicios 2006 y 2007, por el incumplimiento del plazo legal de doce meses de duración de las actuaciones inspectoras, establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) General Tributaria.

Señala que la Inspección computa 127 días de dilaciones no imputables a la Inspección. Por otro lado, en el acuerdo de liquidación computa 8 días más por la ampliación del plazo de alegaciones posteriores al acta, lo que suponía 135 días en total.

Señala que desde el inicio de las actuaciones, 5 de abril de 2011, hasta la notificación de los acuerdos en 8 de agosto de 2012, las actuaciones habrían excedido del que sería su fin teórico de 12 meses, en 125 días. Por lo que siendo 135 días los computados como dilaciones no imputables a la Administración, únicamente habrían restado 10 días de plazo para terminar. Esto puede ser la causa de que se notificara en el domicilio del representante, en ..., en lugar de en el domicilio del contribuyente, sito en ..., lo que habría sobrepasado, a su entender, los días que restaban.

En relación con las dilaciones por no aportar la totalidad de la documentación solicitada, invoca Sentencia del TS de 28 de enero de 2011, en la que se exige que la dilación haya impedido continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Dicha doctrina ha sido acogida por el TEAC en Resolución de 19 de octubre de 2012, R.G., 570/2010.

Añade, en relación con la dilación entre 5 y 24 de mayo de 2011 (19 días) y entre los días 17 de enero y 17 de febrero de 2012 (31 días) lo siguiente:

En la comunicación de inicio (reiterado en la primera diligencia), se solicitaban los "certificados de retribuciones de

trabajo personal y de capital mobiliario" de 2006 a 2008. Pues bien, dichos certificados ya estaban en poder de la Administración Tributaria, por lo que no se puede imputar dilación por su no aportación. El derecho de no aportar documentación que ya esté en poder de la Administración Tributaria se recoge tanto en la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) (arts. 34.1.h) (LA LEY 3279/1992) y 99.2) como en la Ley 30/1992 (LA LEY 3279/1992), en su artículo 35.f). Dichos rendimientos de trabajo personal y de capital mobiliario constan como no podía ser menos en el expediente administrativo, bajo el título "información tributaria intranet", extraídos de la intranet de la AEAT, así como en el documento "certificados retenciones 06-07-08). La contribuyente debe aportar por tanto, unos datos que previamente le había comunicado a ella la propia Agencia Tributaria al haber sido comunicados antes por los pagadores de los rendimientos. Invoca al respecto Sentencias del Tribunal Supremo (de 28 de septiembre de 2012) y de la Audiencia Nacional.

En cuanto a la dilación de 31 días a partir del 17 de enero de 2012, señala que en la diligencia nº 6, del 20 de diciembre de 2011, se recoge que los contratos que Y. ha firmado los tiene W, S.L. y, por tanto, indirectamente está señalando que el contribuyente no los tiene. Lo mismo se hace constar en la diligencia nº 7, de 17 de enero de 2012.

Pues bien, es constante la jurisprudencia que, en interpretación del ya derogado artículo 31.bis del Real Decreto 939/86, de 25 de abril (LA LEY 1537/1986), señala que no se puede imputar dilación al contribuyente desde el momento en que señala que la documentación requerida no existe o no está en su poder. (Resolución TEAC de 14 de marzo de 2008, R.G. 859/2005). En todo caso, esa dilación se podría imputar a Y que era parte de los contratos, pero no a D<sup>a</sup>. A que, en todo caso, es un tercero. Procedería así anular la dilación de 31 días señalada.

En todo caso, señala que no queda clara constancia en cada una de las diligencias de los retrasos en la aportación de la documentación, no se sabe a qué documentos se refiere cuando reitera aportación, etc. No es hasta la diligencia nº 10 de 28 de marzo de 2012 en que la nueva actuario imputa por primera vez dichas dilaciones.

En consecuencia, la entidad entiende que se han vulnerado los artículos 102.5 del R.D. 1065/2007, de 27 de julio (LA LEY 9196/2007) (RGAT) (documentación adecuada de las dilaciones) y el artículo 104 a) del RGAT (obligación de advertir al obligado tributario de que está incurriendo en una dilación). Invoca asimismo la Resolución del TEAC, de R.G. 6345/2008, de 23 de febrero de 2010.

Por último pone de manifiesto que la tardanza en ultimar las actuaciones solo es achacable a la Inspección, habiéndose encargado de las mismas tres Equipos de inspección distintos.

Acepta en consecuencia como dilación no imputable a la Administración las restantes (85 días). Añade una dilación por 14 días de 24 de enero a 7 de febrero, por solicitud de aplazamiento de la visita por parte del representante. Admite en consecuencia 99 días de dilaciones.

En consecuencia, las actuaciones, que habían comenzado el 5 de abril de 2011, deberían haber terminado el 13 de julio de 2012. Por lo que, los acuerdos, de 7 de agosto de 2012, notificados el 8 de agosto de 2012 se dictaron una vez superado el plazo máximo de duración de las actuaciones.

El artículo 150.2 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) dispone que, en consecuencia, no se considerará interrumpida la prescripción. La primera actuación de la Inspección posterior al 13 de julio de 2012 con virtualidad interruptora fue la notificación de los acuerdos, el 8 de agosto de 2012, fecha en que ya había transcurrido el plazo cuatrienal de prescripción para los ejercicios 2006 y 2007.

2ª) Vulneración de los artículos 45.2 del TRLIRPF y 16.7 del TRLIS respecto a 2006. Imposibilidad de modificar el valor pactado entre las partes vinculantes en 2006 por impedirlo la presunción legal establecida en dichos artículos.

Señala que según la doctrina, el espíritu y la finalidad de la presunción contenida en el artículo 45.2 TRLIPF y en el artículo 16.7 TRLIS no puede ser otro que el de incrementar la seguridad jurídica del socio de la sociedad profesional a raíz de la derogación del régimen de las sociedades transparentes y es evidente que dicha seguridad jurídica desaparece por la vía de exigir requisitos adicionales que no están en la norma . Es decir, lo que hace la Inspección es revivir de facto el régimen de transparencia fiscal que fue derogado por la Ley 46/2002 (LA LEY 1743/2002).

A su entender, los artículos citados impiden que se pueda atribuir otro valor a las operaciones socio-sociedad distinto del fijado por las partes siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades. En relación con la entidad X entiende que ésta sí dispone de medios personales y materiales en 2006 ya que cuenta con tres empleados, que hacen trabajos administrativos, de contabilidad y asesoría, tanto para X como para Y, que retribuye por ello a X, así como de seguridad y de trabajos auxiliares. El domicilio, efectivamente es el de D.<sup>a</sup> A. pero X realiza buena parte de los trabajos de producción en los estudios donde se graban los programas.

Por lo que se refiere a la entidad Y entiende también que dispone de medios personales y materiales en 2006 ya que cuenta con 8 trabajadores con contrato laboral, de los cuales 7 de ellos desempeñan trabajos profesionales: guionista, redactora, ayudante de logística, 2 ayudantes de redactor, un redactor y un ayudante. El octavo contratado lo es a título de conductor. Los contratos se aportaron a la Inspección en las alegaciones al acta de IRPF de la Sra. A. Consta también el documento de "vida laboral de Y". Además, D.<sup>a</sup> A. D.<sup>a</sup> C intervenía con regularidad en el programa de ...

En cuanto a medios materiales, consta con el domicilio de la entidad, los suministros asociados a la actividad, debidamente comprobados y admitidos por la Inspección, los Servicios profesionales varios, también admitidos, y todos los elementos de inmovilizado material debidamente comprobados por la Administración. Todos estos gastos excluidos los gastos de personal y los abonados a X y W arrojan un importe de 289.563,04 €, lo que supone un volumen de medios muy importante.

Se habían aportado a la Inspección los contratos de obra o servicio con los trabajadores, acta notarial de visionado de ..., certificado de ..., y acta notarial de manifestaciones del Director de Y, documentación sobre los programas que se producen, los Informes de valoración contradictorios relativos a las operaciones vinculadas.

3<sup>a</sup>) En relación con el carácter no personalísimo de la prestación, alega que D.<sup>a</sup> B y D.<sup>a</sup> C son partícipes de Y, y trabajan en los programas cuyos beneficios se imputan a su madre. Por lo que si se decide corregir el valor pactado, habría que hacer lo mismo con las otras dos socias profesionales, disminuyendo los rendimientos imputados a la Sra. A.

Los servicios no son, por tanto personalísimos, pues como se ha visto en la alegación anterior, una buena parte de los servicios que se prestan a ... son llevados a cabo por los profesionales que están contratados por Y. Es más, la dirección del programa la lleva habitualmente D.<sup>a</sup> B. y la presentación del mismo la lleva a cabo a menudo D.<sup>a</sup> C. , que también es una cotizada periodista.

4<sup>a</sup>) Imprudencia de la regularización en los ejercicios 2006, 2007 y 2008 ya que la sociedad ejerce su actividad independientemente de la del socio y cuenta con los medios materiales y humanos para ello.

En los ejercicios 2007 y 2008 desaparece de la normativa la presunción a que se ha hecho referencia en la alegación anterior, pero la entidad entiende que la regularización resulta igualmente impropia pues al contar la entidad con medios personales y materiales, y teniendo en cuenta algunos contratos entre Y y sus clientes, cuyo objeto no era precisamente un servicio prestado por D.<sup>a</sup> A. debe atribuírsele en cualquier caso el rendimiento. A su

entender, resulta aplicable en consecuencia a los ejercicios 2007 y 2008 todo lo expuesto en las alegaciones anteriores.

Se adjuntan los Informe de valoración contradictorios relativos a las operaciones vinculadas, en los que pretende fundar sus alegaciones.

5ª) En cuanto a las sanciones, la interesada alega lo siguiente:

1ª) Imprudencia de imponer sanciones por operaciones vinculadas según la redacción del artículo 16.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo (LA LEY 388/2004) (TRLIS), y este ha sido el criterio seguido por el TEAC (Resolución de 2 de febrero de 2007, 1822/2004).

2ª) La base de la sanción ha de ser el importe no recaudado por la Hacienda Pública, esto es la diferencia entre lo ingresado por las sociedades y la cuota a ingresar de la Sra. A. pues ese es el perjuicio económico para la hacienda Pública.

3ª) Concurrencia de interpretación razonable. Aquí se recuerdan los argumentos vertidos contra las liquidaciones, expuestos anteriormente. La motivación de las sanciones es la propia regularización lo que supone una imposición automática de las sanciones, sin demostrar la culpabilidad.

**OCTAVO:** Por otra parte, en escrito de fecha 17 de octubre de 2013 presentado de forma conjunta por las dos entidades X y Y, en relación con las regularizaciones por Retenciones, las entidades se remiten a los escritos presentados en relación con las reclamaciones acumuladas cuyo objeto son las liquidaciones de IRPF de Dª A. y a las interpuestas por el Impuesto sobre Sociedades de ambas. No obstante, se puntualiza lo siguiente en relación con las alegaciones relativas a la duración de las actuaciones y la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

Así, en relación con Y, señala que la Inspección imputaba en las actuaciones relativas a su Impuesto Sobre Sociedades 2006/2007, 170 días de dilaciones, de los que la entidad admitía sólo 105 en la reclamación interpuesta contra la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades. Habiendo comenzado las actuaciones en fecha 5 de abril de 2011, las actuaciones deberían haber terminado el 19 de julio de 2012 y, sin embargo, el acuerdo relativo a retenciones fue notificado el 19 de agosto de 2012. En la fecha de la notificación del acuerdo habrían prescrito las cuatro autoliquidaciones trimestrales de 2007 (habrían prescrito en fechas 20 de abril, 20 de julio y 20 de octubre de 2011 y 30 de enero de 2012). Y el primer y segundo trimestre de 2008 (los días 20 de abril y 20 de julio de 2012).

Y, en relación con X señala que la Inspección imputaba 144 días de dilaciones, de los que la entidad admitía sólo 98 en la reclamación interpuesta contra la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades. Habiendo comenzado las actuaciones en fecha 5 de abril de 2011, las actuaciones deberían haber terminado el 12 de julio de 2012 y, sin embargo, el acuerdo relativo a retenciones fue notificado el 19 de agosto de 2012. En la fecha de la notificación del acuerdo habrían prescrito las cuatro autoliquidaciones trimestrales de 2007 (habrían prescrito en fechas 20 de abril, 20 de julio y 20 de octubre de 2011 y 30 de enero de 2012). Y el primer y segundo trimestre de 2008 (los días 20 de abril y 20 de julio de 2012).

**NOVENO:** Se debe hacer constar que en esta misma fecha esta Sala resuelve también las reclamaciones económico-administrativas presentadas por Y en relación con el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2006 y 2007/08 (5317/12, 5323/12 y 5329/12) y las presentadas por X en relación con el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2006 y 2007/08 (5257/12, 5258/12, 5261/12 y 5264/12), desestimando las mismas .

**DÉCIMO:** Asimismo, se debe hacer constar que en fecha 8 de julio de 2014 ha tenido entrada en este Tribunal un

escrito presentado por D.<sup>a</sup> A. en el que comunica que la entidad Y. ha sido absorbida por la sociedad X, S.L., quedando disuelta sin liquidación, según consta en escritura de fusión por absorción de fecha 18 de diciembre de 2013. X, S.L. resulta así sucesora de Y.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO:** Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones, siendo procedente su resolución conjunta, en las que se plantean, a la vista de las alegaciones formuladas por el reclamante, las siguientes cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos:

1<sup>a</sup>) Determinar si concurre o no las pretendidas prescripciones por exceso de duración de los procedimientos inspectores relativo al IRPF de D.<sup>a</sup> A. y al seguido frente a las sociedades Y y X, S.L.

2<sup>a</sup>) Determinar si son o no conforme a Derecho los acuerdos de liquidación relativos a las operaciones vinculadas, los acuerdos de liquidación relativos al concepto de retenciones y los acuerdos sancionadores impugnados.

**SEGUNDO:** En relación con la duración del procedimiento llevado a cabo en relación con el IRPF de D. A. dispone el artículo 150.1 de la LGT, por lo que aquí interesa:

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

Dispone asimismo al efecto el artículo 102.7 del RGGI que:

*"Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse"*

Precepto éste que encuentra su antecedente en el art. 31 (LA LEY 1537/1986).bis.4 (red. RD 136/2000 (LA LEY 725/2000)) del RD 939/1986 (LA LEY 1537/1986), por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) y sobre el que se han pronunciado sentencias del Tribunal Supremo tales como de 24 de enero de 2011 (rec. n<sup>o</sup>. 485/2007), citada por otras posteriores como la de 19 de abril de 2012, (Rec. n<sup>o</sup>. 541/2011), y que, por lo que aquí interesa, afirman en cuanto a las dilaciones que:

*"Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir un elemento teleológico. No basta su mero discurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. (...) Parece evidente, pues, que en el análisis de las dilaciones hay que huir de criterios automáticos, ya que no todo retraso constituye per se una "dilación" imputable al sujeto inspeccionado."*

Y lo hace esta última con transcripción parcial de distintos precedentes del TS entre los que destacamos la STS de 28 de enero de 2011 (RJ 2011/510) que dice también:

*"el propósito del legislador de establecer a partir de la Ley 1/98 (RCL 1998, 545) un plazo máximo de duración del procedimiento inspector de doce meses, sin perjuicio de su posible prórroga hasta el límite de otros doce meses si concurrían las circunstancias que se señalaban, esta Sala, dada la finalidad de la reforma, no comparte el automatismo que aprecia la Sala de instancia, en la consideración de la dilación imputable al contribuyente, no obstante los términos literales en que se expresa el art. 31.bis 2 del Reglamento General de Inspección de los*

*Tributos (RCL 1986, 1537, 2513, 3058) ...*

*... A juicio de la Sala, no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación validamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento".*

Así, la continuación de actuaciones que predica el artículo 102.7 del RGGI debe entenderse como manifestación de los principios de eficacia, eficiencia y celeridad que han de presidir el actuar administrativo, pero nada más. Esto es, no cabe computar dilación en forma objetiva, es decir, en todo caso de retraso en la aportación de la documentación requerida si dicho retraso no ha impedido el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras.

Pues bien, comenzando por el IRPF, el contribuyente alega que el cómputo inspector de la duración del procedimiento de comprobación resulta improcedente porque los retrasos en la aportación de documentación y/o aclaraciones no han impedido que la Inspección continúe trabajando. En particular, no acepta el cómputo de las dilaciones entre los días 5 y 24 de mayo de 2011 (19 días) y entre los días 17 de enero y 17 de febrero de 2012 (31 días) por cuanto que alega que:

- En relación con la primera, se había solicitado una información, los certificados de retribuciones de trabajo personal y de rendimientos de capital mobiliario de los ejercicios 2006-2008 que ya estaban en poder de la AEAT.
- Y, en relación con la segunda, que se habían requerido unos contratos de los que ya se había dicho el 20 de diciembre de 2011, que no disponían.

Examinada la documentación obrante en el expediente este Tribunal extrae la siguiente información relevante:

a) En la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación se recogía como fecha para la primera comparecencia el 26 de abril de 2011, solicitando, entre otra, la siguiente documentación:

- Documento de representación debidamente cumplimentado, en su caso.
- Libro de Familia
- Certificados de retribuciones de trabajo personal, de capital mobiliario y de imputaciones en régimen de transparencia fiscal.
- Justificantes de los ingresos de capital mobiliario; adquisiciones y enajenaciones de cualquier clase de bienes; gastos deducibles aplicados para la determinación de la base imponible del IRPF; deducciones de la cuota en el mismo Impuesto; Bienes, derechos, obligaciones susceptibles de integrar la base imponible del impuesto.
- Libros Registro exigibles por normas tributarias en cuanto a las actividades empresariales, profesionales, artísticas, así como los justificantes que los respaldan
- Libros Registro del IVA
- Contratos y documentos con trascendencia tributaria.

b) La primera visita quedó aplazada al 4 de mayo de 2011 a solicitud del representante. De la documentación solicitada se aportaron el documento de representación, la cuenta de resultados de 2007 y 2008, los Libros Mayores de los tres ejercicios, y el listado de facturas emitidas y recibidas de 2007 y 2008. Se reitera la

aportación de los certificados de retribuciones de trabajo personal y capital mobiliario.

Y se solicita documentación relativa a los incrementos de patrimonio declarados en los ejercicios en investigación.

Se hace constar que por los documentos solicitados con anterioridad y no aportados existe una dilación no imputable a la Administración y que la actuaciones continuaran el 24 de mayo de 2011.

c) En la diligencia nº 2 extendida el 24 de mayo de 2011, consta que se aportan los certificados de retribuciones de trabajo personal de las sociedades X y Y los certificados de retenciones del capital mobiliario de la sociedad Z (ejercicio 2006) y fotocopia de datos fiscales en donde constan los rendimientos del capital mobiliario.

En relación con los incrementos de patrimonio se aporta una nota explicativa de la venta de una finca y fotocopia de las escrituras de compraventa de diversas fechas.

Se reitera la aportación de escrituras de compraventa de acciones de la sociedad Z.

Se advierte al obligado tributario del concepto de dilaciones y sus consecuencias y se le cita el 18 de julio de 2011.

d) En la diligencia nº 3, de 27 de julio de 2011 (consta aplazamiento desde el 18 de julio hasta la fecha, solicitado por la entidad), se aportan las escrituras de compraventa de participaciones sociales de Z.

Se requiere la siguiente documentación: contratos con X, y con Y, así como documentos justificativos de los gastos de agua, luz y gas en relación con la actividad profesional. Se advierte al obligado tributario del concepto de dilaciones y sus consecuencias.

e) En la diligencia nº 4, de 7 de noviembre de 2011, se hace constar el cambio en el equipo de inspección y que se aportan gastos de agua, luz, y gas de 2006 únicamente. El representante manifiesta que los contratos con Y y con X solicitados no existen por escrito, se trata de contratos verbales, y sólo existen facturas y pagos.

f) En la diligencia nº 5, de 29 de noviembre de 2011, se hace constar el error cometido al no haberse consignado la petición de aplazamiento en la comparecencia que debía haberse producido el 26 de abril. Se reitera el requerimiento en la aportación de los contratos de trascendencia tributaria no aportados y se solicita la justificación de gastos de la actividad profesional. Se hace constar que, al no haber aportado en plazo documentos o información con trascendencia tributaria existe una dilación no imputable a la Administración y se advierte en relación con las futuras posibles faltas o retrasos en las aportaciones de la información requerida.

g) En la diligencia nº 6, de 20 de diciembre de 2011, se hace constar que la interesada ha pedido aplazamiento en la comparecencia que debía haberse producido el 14 de diciembre. Se aporta borrador de contrato de representación con W, SL (no firmado), no aportándose los contratos solicitados. El representante señala que W, SL es la que tiene todos los contratos que Y ha firmado con los medios visuales, de radio y TV. Se aportan los Mayores de los gastos de la actividad profesional y facturas originales de 2006. Se reitera la solicitud de aportación de los contratos con trascendencia tributaria y se vuelve advertir al respecto de la existencia de dilaciones.

h) En la diligencia nº 7, de 17 de enero de 2012, el representante señala que la referencia hecha a Y en la diligencia al hablar de los contratos debe entenderse hecha a D.<sup>a</sup> A. pues señala que "los contratos del obligado tributario estaban en posesión durante los años de comprobación, del representante del obligado tributario, W, S.L. Se aporta fotocopia del DNI de la Sra. A. Se reitera la solicitud de aportación de los contratos con trascendencia tributaria y se vuelve advertir al respecto de la existencia de dilaciones.

i) En la diligencia nº 8, de 7 de febrero de 2012, se relatan todos los acontecimientos transcurridos en la

comprobación (lo solicitado en cada diligencia, lo aportado, etc). En definitiva, se reitera lo señalado en las diligencias anteriores, y se solicitan facturas de ingresos, escrituras de los inmuebles propiedad del obligado tributario y justificantes de gastos. Se advierte respecto de la existencia de dilaciones.

j) En la diligencia nº 9, de 17 de febrero de 2012, se hace constar que la interesada ha pedido aplazamiento en la comparecencia que debía haberse producido el 14 de febrero. Se hace constar que la Inspección ha realizado un requerimiento a la entidad W, S.L. sin que hayan sido aportados, porque señala que no existen contratos entre el obligado tributario e W, S.L. ni contratos firmados con medios audiovisuales, radio o TV. Se aportan facturas de ingresos de los tres ejercicios y justificantes de gastos de la actividad profesional de 2007 y 2008. Se señala que no hay más escrituras que las aportadas y se aportan contratos de personal de la actividad profesional (una persona).

Se advierte al compareciente que se están realizando requerimientos a terceros para obtener los contratos celebrados por el obligado tributario.

k) En la diligencia nº 10 de 28 de marzo de 2012, se hace constar que la obligada tributaria vendió el inmueble que constituía su vivienda habitual y adquirió otro en .... La ganancia patrimonial se declaró exenta en el IRPF de 2006. La Inspección ha comprobado que en 2006 su domicilio fiscal está en .... Solicita acreditación de la relación de la obligada tributaria como propietaria o inquilina del inmueble sito en la c/ ... Se hacen constar las dilaciones producidas en el procedimiento de comprobación, señalándose que se han acumulado 129 días de dilaciones.

l) En la diligencia nº 11 de 27 de abril de 2012, se comunica el cambio de equipo de inspección, y se contesta a las alegaciones prestadas por la interesada a la comunicación de inicio de procedimiento para practicar la valoración de mercado de la operación vinculada existente entre el obligado tributario y las entidades X y Y. Se le comunican los métodos y criterios que serán tenidos en cuenta para la valoración. Se señala que el obligado tributario ha aportado todos los documentos y datos solicitados.

m) En la diligencia nº 12 de 23 de mayo de 2012, se comunica la valoración de la operación vinculada entre el obligado tributario y las entidades X y Y.

n) En la diligencia nº 13 de 7 de junio de 2012, se hace constar que se ha procedido a la firma de las actas en la misma fecha.

En consecuencia, del relato de las sucesivas diligencias se desprende claramente que tanto en la Comunicación de inicio de las actuaciones como en diversas Diligencias se le informó al contribuyente de que la no comparecencia, la solicitud de aplazamiento para comparecer, y la no aportación o aportación incompleta de la documentación y/o información requerida podría ser considerado como dilación no imputable a la Administración, si bien, cierto es, que no se hizo así individualizadamente respecto de cada solicitud, requerimiento o incumplimiento. Bien es verdad que las dilaciones no se cuantificaron hasta la diligencia nº 10 de 28 de marzo de 2012, pero cabe señalar que no existe obligación concreta de informar periódicamente de oficio al interesado del cómputo de las dilaciones acaecidas a lo largo del procedimiento Inspector que la Inspección considere como no imputables a la Administración, sin que dicha ausencia de información periódica de oficio suponga vulneración de lo dispuesto en el artículo 34.e) de la LGT ("Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte") máxime cuando el artículo 102.6 del RGGI dispone:

"El obligado tributario tendrá derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 93 de este reglamento, a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los artículos 103 y 104 de este reglamento con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación, siempre que lo solicite expresamente"



Respecto de la cuestión de las advertencias continuas de las dilaciones baste transcribir el criterio del Tribunal Supremo expuesto en las sentencias siguientes:

STS de 13-12-2011 (rec. nº. 127/2008), F.J. tercero:

"Por nuestra parte consideramos perfectamente acorde con la normativa y el espíritu de garantía temporal suficiente que anida en el artículo 29 de la Ley 1/1998 el aceptar la interpretación que subyace en la alegación del Abogado del Estado, en cuanto que fijado un plazo -no de caducidad, según reiterada jurisprudencia contraria al criterio que guió a la Sala de instancia- para la realización de las actuaciones inspectoras y advertida la parte con carácter general y al comienzo de éstas sobre las consecuencias en cuanto al cómputo de las dilaciones derivadas del incumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones de comparecer o de aportar los documentos requeridos, la norma reglamentaria invocada no tiene por qué interpretarse en un sentido de exigencia de que haya de reiterarse en todas y cada una en las que concurra alguna de aquellas circunstancias, a la vista de que tampoco se trata de una consecuencia extravagante en un discurrir de sentido común de los acontecimientos, que por eso imponga como elemento necesario para formar convicción de una repetición -no por eso desaconsejable- de una advertencia sobre un extremo intrínsecamente lógico, cual es el de que los retrasos no dependientes de la conducta dilatoria de la propia Administración no deben de imputarse a ésta".

-STS de 19-04-2012 (rec. nº. 541/2011), F.J. octavo:

"Por tanto, hemos de concluir que, habiendo sido informado el interesado, en la comunicación de inicio del expediente, de las consecuencias del retraso o la falta de aportación de la documentación en el cómputo de duración de las actuaciones inspectoras, así como en las primeras diligencias en las que se solicitaba una serie de documentación que nunca fue aportada; y haciéndose constar en la mayoría de las diligencias, que no se aportaba la documentación solicitada, así como la negativa expresa del representante del recurrente a esa aportación, ha de confirmarse el criterio de la inspección al excluir del cómputo el periodo de 1.026 de dilaciones imputables al interesado.

El hecho de que en alguna de las diligencias no se hiciera constar expresamente que no se aportaba la documentación requerida no impide que la dilación pueda imputarse al interesado, cuando como se ha dicho, en todo momento era consciente de su obligación de aportar la misma y de las consecuencias que su incumplimiento producía en orden al cómputo del plazo, y no obstante, se negó reiteradamente a cumplir con esa obligación".

Criterio que ha sido también expuesto por este Tribunal en resoluciones tales como las de 28-02-2013 (RG 792/11) t 21-03-2013 (RG 3520/10), por citar algunas de las más frecuentes.

En definitiva, en el caso que nos ocupa es claro que se ha producido un impedimento en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras pues, tal y como se desprende del análisis del expediente, hay documentación relevante, tal como los contratos que fueron requeridos durante todo el período de comprobación, que finalmente no llegaron a ser aportados por la entidad. Solo después de haber realizado laboriosas comprobaciones la Inspección ha podido obtener la documentación necesaria para poder llevar a cabo el procedimiento de comprobación.

Del análisis del expediente se desprende que, efectivamente, ha habido un retraso generalizado en la aportación de la documentación requerida, por lo que, a juicio de este Tribunal, es claro que en el caso que nos ocupa se ha producido distorsión en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras que justifica la calificación como de dilaciones computables a efectos de la determinación jurídica de la duración del procedimiento inspector realizada por la Inspección.

Entrando en el análisis concreto de los dos períodos de dilación imputados a que se refiere el obligado tributario,

cabe señalar lo siguiente:

1) Dilación entre 5 y 24 de mayo de 2011, de 19 días. La interesada no considera computable dicho período por cuanto que se imputa dilación por la no aportación de los certificados de retribuciones de trabajo y de rendimientos de capital mobiliario. Al respecto alega que la AEAT ya disponía de dicha información como consta en el propio expediente en el que bajo el título "información tributaria intranet", consta dicha documentación, por lo que tenía derecho a no aportarla, y por tanto, no se debe computar dilación en el retraso.

Sin embargo, este Tribunal considera que si bien es cierto que la AEAT disponía de dichos datos, no disponía de los certificados emitidos por las entidades pagadoras de los mismos, de las que, por las razones que fuere, la Inspección, podía estimar conveniente disponer, por cuanto que una cosa son los datos y otra los certificados que valga la redundancia "certifiquen" la veracidad de los mismos. En consecuencia, este Tribunal estima que se trata de documentación distinta de la que constaba en la intranet de la AEAT, resultando correcta la imputación de la dilación por el retraso en su aportación.

2) Por lo que se refiere a la dilación computada de 17 de enero a 17 de febrero de 2012, de 31 días, del relato de las diligencias ha quedado constancia de que el representante manifestó en fecha 20 de diciembre de 2011 que los contratos que Y había firmado no los tenía ella sino W, S.L., su representante, no debiéndole, en consecuencia imputársele retraso por su no aportación, por cuanto que ya había declarado que no los tenía.

Sin embargo, del relato de las actuaciones se deriva que la Inspección solicitó desde el principio los contratos firmados por el obligado tributario, D.<sup>a</sup> A y, por tanto, con trascendencia tributaria para ella, resultando que no fueron aportados en fecha 17 de enero de 2012, fecha en la que la interesada únicamente manifestó, según consta en diligencia nº 7, que en fecha 20 de diciembre de 2011, cuando hablaba de que los contratos de Y los tenía W, S.L. en realidad se refería a los de D.<sup>a</sup> A. Ante este Tribunal añade que al indicar que no disponía de los contratos firmados por Y indirectamente estaba señalando entonces que D.<sup>a</sup> A no los tenía. Este Tribunal concluye que si bien es cierto que se puede admitir que la interesada señaló que no tenía los contratos, también es cierto que no señaló que no los iba a aportar, por lo que la Inspección seguía esperando que los mismos fueran aportados por la interesada, siendo el resultado una pérdida de tiempo que, en cualquier caso, supuso un perjuicio para el desarrollo del procedimiento de comprobación.

En definitiva, se desestiman las pretensiones de la interesada al respecto de la duración de las actuaciones, no resultando procedente, en consecuencia, el estudio de la cuestión de la prescripción.

**TERCERO:** Entrando en la cuestión de fondo que plantea el expediente, cabe señalar que la presente resolución se contrae a determinar la procedencia de los acuerdos de liquidación de 7 de agosto de 2012, por los que se practican liquidaciones, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2006 a 2008, de D.<sup>a</sup> A. Cabe señalar que el resto de las alegaciones van referidas exclusivamente a los ingresos comprobados, obtenidos por las entidades vinculadas X y Y en virtud de sendos procedimientos de valoración a valor de mercado de las operaciones entre el obligado tributario y tales entidades.

Al respecto, se hace preciso acudir a la normativa aplicable al caso, interpretada de forma distinta por la Inspección y por el sujeto pasivo.

La discusión se centra en la interpretación del tercer párrafo del artículo 45.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (LA LEY 372/2004), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del I.R.P.F. (reproducido por el artículo 16.7 del Real Decreto Legislativo 4/2004 (LA LEY 388/2004), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004)) y con lo prevenido por el artículo 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004 (LA LEY 1159/2004).

Sostiene la reclamante que la Inspección realiza una interpretación en la que se pone de manifiesto la clara voluntad de mantener prorrogado el régimen de transparencia fiscal que la normativa derogó en 2003, y que, además, en este caso, se cumplen los requisitos recogidos en el párrafo citado de la norma, por lo que no procede acudir a realizar valoración alguna distinta de lo acordado por las partes.

Pues bien, anticipando la cronología de los cambios normativos habidos en esta materia que a continuación se abordará, si podemos anticipar que nos encontramos ante la interpretación de las reglas especiales que la normativa combinada del IRPF y del IS vienen estableciendo para un supuesto concreto de operaciones vinculadas: la prestación de actividades económicas o de trabajo personal por personas físicas a favor de una sociedad vinculada.

Veremos como la regulación especial de este tipo de operación vinculada, nació, cuando aun existía la transparencia fiscal para las denominadas sociedades de profesionales, reforzando las reglas generales de operaciones vinculadas, al imponer a los propios sujetos pasivos que fuesen ellos mismos quienes valoren fiscalmente tales operaciones a valor normal de mercado, para pasar, desde 2003, a constituir, cumplidos unos requisitos, una excepción que impide la realización de los ajustes previstos por las reglas generales de las operaciones vinculadas.

Haciendo reseña a la evolución del marco normativo en esta concreta materia, cumple recordar que ha sido una constante en las diferentes regulaciones del IRPF su remisión a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con la salvedad o excepción a la que más tarde se aludirá. Así, el artículo 8 de la Ley 18/1991, del IRPF, ya recogía en su artículo 8 que:

*"La valoración de las operaciones entre una sociedad y sus socios o consejeros o los de otra sociedad del mismo grupo, así como con los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos, se realizará por su valor normal en el mercado, en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".*

La posterior Ley 40/1998 (LA LEY 4419/1998), del IRPF, pasó a recoger en su artículo 42.1 que:

*"Se aplicarán en este impuesto las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (LA LEY 4417/1995), del Impuesto sobre Sociedades".*

En idéntico sentido que el anterior, el artículo 45.1 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (LA LEY 372/2004), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del I.R.P.F. En la normativa actual, el artículo 41 de la Ley 35/2006 (LA LEY 11503/2006), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone 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".*

La remisión genérica a la normativa del Impuesto sobre Sociedades hacía que fuera allí donde se determinarían las pautas generales a seguir, por lo que sus modificaciones afectaban de modo directo al IRPF.

Así, durante la vigencia de la Ley 61/1978 (LA LEY 2494/1978), del Impuesto sobre Sociedades, la regla general, determinada por su artículo 16.3, era la obligación de las partes de valorar sus operaciones vinculadas *"de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes"*.

Con la posterior Ley 43/95 (LA LEY 4417/1995), del Impuesto sobre Sociedades el sistema viró, pasando la regla general a no obligar a los contribuyentes a valorar a mercado sus operaciones vinculadas, manteniendo, como es lógico, la posibilidad de la Administración de efectuar los ajustes pertinentes. Así, el artículo 16.1 de la citada Ley,

recogía que:

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

En el mismo sentido se recoge en el artículo 16.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004 (LA LEY 388/2004), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004).

El sistema vuelve a cambiar, con efectos para los periodos impositivos iniciados después del primero de diciembre de 2006 con la redacción dada a aquel artículo 16 del RDL 4/2004 por la Ley 36/2006 de 29 de noviembre (LA LEY 11545/2006), de medidas para la prevención del fraude fiscal. Se vuelve al principio o regla general que impone ahora a los propios sujetos pasivos la valoración a precios de mercado de las operaciones entre personas vinculadas, como así se recoge en la nueva redacción de ese artículo 16.1, al disponer que:

*"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 ..."*

Esa redacción del apartado 1º del artículo 16 se mantiene en la norma en su actual redacción.

Lo dicho hasta ahora bien puede sintetizarse en que, con carácter general, la normativa del IRPF se ha remitido en el campo de la valoración de las operaciones vinculadas al ordenamiento del Impuesto sobre Sociedades, y, esta última normativa ha pasado por varias etapas. Primero obligó a las partes vinculadas a valorar *de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes*, durante la vigencia de la ley 61/1978 (LA LEY 2494/1978), hasta los periodos iniciados entre el 1 de enero de 1996. Después, con la entrada en vigor de la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995), pasó a permitir la libre valoración y facultar a la Administración para valorar estas operaciones a precios de mercado *"cuando la valoración convenida hubiera determinado, ..., una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación"*. En último término, a partir del 1/12/2006, se vuelve a establecer que *"Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado"*.

**CUARTO:** La general remisión que las normas del IRPF realizan a las normas de operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades, se rompe en 1999 con la Ley 40/1998 (LA LEY 4419/1998), del IRPF, que establece una norma específica que rompe o quiebra expresamente el régimen o regla general entonces existente, para el supuesto del ejercicio de actividades económicas o la prestación de trabajo personal por personas físicas, con la sociedad a la que se encuentran vinculados.

Así, desde la entrada en vigor el primero de enero de 1999 de la Ley 40/1998 (LA LEY 4419/1998), reguladora del IRPF, frente a la regla general que permitía la libre valoración de sus operaciones vinculadas por las partes, facultando a la Administración para ajustar esas valoraciones según los precios de mercado para evitar que se produjese una menor tributación conjunta o diferimiento, surge la regla específica que, para esas concretas

operaciones (ejercicio de actividades económicas o la prestación de trabajo personal por personas físicas), impone que los propios sujetos pasivos valoren las mismas a efectos fiscales a valor normal de mercado. Recogía en este sentido el apartado 2º del artículo 42 de la Ley 40/1998 (LA LEY 4419/1998), del IRPF, que:

*"En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995), de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades".*

Luego, desde el primero de enero de 1999, las operaciones vinculadas entre socio y sociedad que se refieran "al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas", como resultan ser las que nos ocupan el presente caso, debían imperativamente valorarse por los propios sujetos pasivos a valor normal de mercado, a diferencia del resto de operaciones vinculadas, en las que las partes tienen libertad de valoración, sin perjuicio de los posibles ajustes. Diríase que el legislador vio necesario reforzar, para estas operaciones, el peso de esta herramienta que impide el traslado de bases entre contribuyentes vinculados, y ello pese a contar con la transparencia fiscal.

Tal regla específica sufre una modificación desde el 1 de enero de 2003, introduciéndose en estos supuestos particulares una presunción *'iure et de iure'*, que añadiendo un párrafo al citado artículo 42.2º de la Ley 40/1998 (LA LEY 4419/1998) desactiva la mencionada obligación de valorar ese tipo de operaciones entre personas vinculadas a valor normal de mercado, entendiéndose que, cuando concurren determinados requisitos, "la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado". Esas condiciones o requisitos resultan ser, que más del 50 por 100 de los ingresos de la sociedad vinculada "procedan del ejercicio de actividades profesionales" y que "la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades". La redacción completa dada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre (LA LEY 1743/2002), de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, vigente desde el 1/01/2003, pasa a ser la siguiente:

*"En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (LA LEY 4417/1995), del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos.*

*En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.*

*En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades".*

Luego, desde el primero de enero de 2003, frente a la regla específica que ya imponía desde 1999 la valoración de esas concretas operaciones a valor normal de mercado, surge la presunción que quiebra o excepciona esa regla específica, 'entendiéndose' que lo convenido entre partes vinculadas se corresponde con el valor normal de mercado, cuando concorra un doble requisito:

- Que más del 50 por 100 de los ingresos de la sociedad en cuestión procedan del ejercicio de actividades profesionales, y

- Que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades

Esa nueva redacción del artículo 42.2 de la Ley 40/1998 del IRPF (LA LEY 4419/1998) tiene su reflejo en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, al añadirse con efectos 1/01/2003 un apartado 7º al artículo 16 de la Ley 43/95 (LA LEY 4417/1995), del Impuesto sobre Sociedades, que dispone que:

*"En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades".*

Valga decir que la entrada en vigor de los Reales Decretos Legislativos 3/2004 (LA LEY 372/2004) y 4/2004, por los que se aprueban los textos refundidos de la Ley del IRPF y de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, recogen de igual manera, como no podía ser de otro modo, ese régimen de operaciones vinculadas en sus artículos 45 y 16, respectivamente.

Este régimen se mantuvo hasta la entrada en vigor de la Ley 35/2006 (LA LEY 11503/2006), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuya entrada en vigor, el primero de enero de 2007, supuso la desaparición del tratamiento especial para las operaciones vinculadas entre sociedades y personas físicas, al que nos venimos refiriendo, de la normativa del IRPF, ya que esta dispuso en su artículo 41, bajo el epígrafe 'Operaciones vinculadas', únicamente 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".*

Este cambio es simultáneo con el experimentado en la norma del Impuesto sobre Sociedades, cuyo artículo 16 es totalmente revisado, con efectos a para los periodos impositivos iniciados después del primero de diciembre de 2006, por la Ley 36/2006 de 29 de noviembre (LA LEY 11545/2006), de medidas para la prevención del fraude fiscal. Se vuelve, en este punto, a la que fue regla general hasta 1996, la que impone a los propios sujetos pasivos, a todos, la valoración a precios de mercado de las operaciones entre personas vinculadas, y se elimina la excepción que a dicha regla general suponía el apartado 7. del artículo 16 del RDL 4/2004, cuyo contenido se suprime.

Esa ausencia de regla específica (que, como ya hemos dicho, desde el primero de diciembre de 2006 resulta innecesaria, por coincidir regla general y específica, según modificación introducida por la Ley 36/2006 (LA LEY 11545/2006)), se mantiene hasta la entrada en vigor el 19 de noviembre de 2008 de la nueva redacción del artículo 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, RD 1777/2004 (LA LEY 1159/2004), redacción ésta dada por el apartado Diez del único artículo del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre (LA LEY 16429/2008) (con entrada en vigor "*el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado*", publicación ésta que tuvo lugar en el BOE de 18 de noviembre de 2008), y que pasa a establecer lo siguiente:

*"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 (LA LEY 3030/2007).*

*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”.*

Dos son las novedades que destacan de esta regla específica de valoración de la “prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada”, respecto a la que resultó vigente hasta el 31/12/2006, a saber:

- Que los requisitos o condiciones para que entre en juego aquella 'presunción' que viene a excepcionar la regla específica, resultan para los sujetos pasivos mucho más exigentes que los anteriores, y
- Que estamos en presencia de un régimen optativo para el sujeto pasivo, en tanto que éste podrá entender o no, a su conveniencia (la norma dice que “el obligado tributario podrá considerar”), que aquella contraprestación se corresponde con el valor normal de mercado de darse las condiciones o requisitos que impone tal precepto.

Como última reseña en esta amplia recopilación de la evolución normativa de esta materia, cumple recordar que sobre la nueva redacción del apartado 6º del artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (introducida por el Real Decreto 1793/2008 (LA LEY 16429/2008)), ha tenido ocasión de pronunciarse la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de octubre de 2010 (recurso nº 14/2009, interpuesto por el Colegio de Médicos de Barcelona 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 (LA LEY 2500/1978)), señalándose en el Fundamento Primero de la misma, que:

*“2. ... Esta Disposición se incluyó en el Reglamento ... 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 período 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 (LA LEY 2201/2007), 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 (LA LEY 3030/2007)" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Por lo que hace al alegato de los recurrentes respecto de la vulneración del principio de libertad de empresa (art. 38 de la CE (LA LEY 2500/1978)), en que incurriría aquel precepto, se dice por la sala que:

"La libertad de empresa constitucionalmente protegida no puede verse amenazada por un régimen especial optativo para determinar el valor de mercado de operaciones vinculadas entre sociedades profesionales y sus socios. Bastaría que el obligado tributario no se acogiera al mismo para situarse en las mismas condiciones que el resto de sus competidores. Si la regulación específica del régimen especial no responde a sus objetivos o pretensiones, sólo tendría que acogerse al régimen general. Y la mera especulación sobre la aplicabilidad espuria del art. 16.6 del RIS carece de entidad jurídica para fundamentar una eventual vulneración de la libertad de empresa.



Como sintetiza el Tribunal Constitucional, en su Auto 222/2005, Pleno, de 24 de mayo de 2005: "El art. 38 CE (LA LEY 2500/1978) dispone que los poderes públicos garantizan el ejercicio de la libre empresa de acuerdo con las exigencias de la economía general. Dicho mandato debe ser interpretado poniéndolo en relación con los artículos 128 (LA LEY 2500/1978) y 131 CE (LA LEY 2500/1978) ..., viniendo a implicar, fundamentalmente, el derecho a iniciar y sostener una actividad empresarial ... y a hacerlo en libre competencia ..., lo que exige, entre otras cosas, la defensa de los empresarios contra prácticas, acuerdos, conductas o actuaciones atentatorias de esa libertad ...".

Otra cosa será el acierto técnico del régimen especial regulado por el art. 16.6 del RIS, que podrá cuestionarse, pero de ahí no deriva ninguna afectación del principio constitucional de libertad de empresa" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

La sentencia del Alto Tribunal deja claro que los requisitos o condiciones impuestos por la normativa tributaria para acceder a la aplicación de esa regla específica (que escapa de la general que valora las operaciones vinculadas a precio normal de mercado), no deben identificarse con las impuestas por la Ley 2/2007 para que una sociedad merezca la calificación de *Sociedad de profesionales*.

QUINTO: Expuesta la evolución normativa de esta materia, véase que, en el presente caso la existencia de vinculación entre las sociedades Y, X, S.L. y D.<sup>a</sup> A. definida en los términos previstos por el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004 (LA LEY 388/2004), resulta evidente e indiscutida por las partes, de ahí que, de no resultar aplicable al caso la regla especial, o 'presunción', establecida inicialmente por el artículo 45.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (LA LEY 372/2004), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del I.R.P.F., y, posteriormente, por el artículo 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se impondría sin mayor discusión acudir al valor normal de mercado para valorar las operaciones realizadas entre las sociedades X, Y, y D.<sup>a</sup> A. .

Dicho esto y, como ya se ha razonado, debe señalarse que entre el primero de enero de 2007 y el 18 de noviembre de 2008 no existe en la normativa tributaria 'presunción' alguna que permita escapar de la obligación de acudir al valor normal de mercado para valorar fiscalmente las vinculadas (la derogación del RDL 3/2004 el 31 de diciembre de 2006, en tanto que, la redacción dada al artículo 16.6 del Reglamento por el Real Decreto 1793/2008 (LA LEY 16429/2008) tuvo su entrada en vigor el 19 de noviembre de 2008). La interesada sostiene aun así la improcedencia de la regularización de los ejercicios 2007 y 2008 por cuanto que las entidades cuentan con medios materiales y humanos que hacen posible que deba atribuírsele un rendimiento.

SEXTO: Por lo que respecta a la valoración de las operaciones realizadas entre D.<sup>a</sup> A. y las sociedades Y y X en el periodo 2006, habrá que estar a la aplicación al caso de los artículos 45.2 del RDL 3/2004 y 16.7 del RDL 4/2004, que excepciona la general de que sea la Administración la que valore las operaciones vinculadas a valor de mercado, e impone que "en el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración" a precios de mercado "cuando impliquen un aumento de .. ingresos" de las personas físicas, si bien, como ya se ha dicho, dichos preceptos establecen al mismo tiempo una presunción para este tipo de operaciones específicas, que excepciona la regla específica, imponiéndose una serie de requisitos para "entender" que "la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado", siendo tales requisitos:

- "que más del 50 por ciento de [los] ingresos [de la sociedad] procedan del ejercicio de actividades profesionales", y que

- "la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades".

Luego, de concurrir ambos requisitos, la norma establece una presunción *'iure et de iure'* que rompe la regla general de la valoración de las operaciones vinculadas a precio de mercado, y toda posibilidad de que la Administración lo revise, cual es que, en el supuesto del ejercicio de actividades económicas o prestación del trabajo personal por personas físicas, la prestación acordada entre aquellas partes vinculadas *"coincide con el valor normal de mercado"*.

En relación con las alegaciones que vinculan las modificaciones realizadas en los preceptos a los que nos venimos refiriendo -los que, según él, impiden el ajuste por operaciones vinculadas realizado por la Inspección- con la extinción del régimen de transparencia fiscal para las sociedades de profesionales, concluyendo que ambos preceptos persiguen el mismo objetivo: equiparar fiscalmente a los profesionales y a los empresarios, objetivo del que, afirma, se derivó la derogación del régimen de transparencia fiscal, la regulación de un nuevo régimen especial de sociedades patrimoniales, la inclusión del artículo 16.7 de la LIS, y el nuevo redactado del artículo 45.2 de la LIRPF, por lo que ambos preceptos deben ser interpretados a la luz de dicho objetivo.

Frente a ello debe indicarse, en primer lugar, que a este Tribunal le cuesta encontrar la sintonía o conexión lógica que la reclamante aprecia entre la desaparición de la transparencia fiscal y la modificación introducida en el citado artículo 42.2 de la Ley 40/1998 (LA LEY 4419/1998) junto con la creación del artículo 16.7 de la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995), cambios operados, todos ellos, por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre (LA LEY 1743/2002), de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. La Exposición de Motivos de la citada Ley explica que:

*"El capítulo II se dedica al Impuesto sobre Sociedades, y en él se aborda una modificación parcial de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (LA LEY 4417/1995), centrada en la supresión del régimen especial de transparencia fiscal.*

*La desaparición de dicho régimen, justificada por razones de neutralidad, supone la eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedan de actividades profesionales, artísticas o deportivas, mientras que a las conocidas como entidades de cartera o de mera tenencia de bienes se les aplicará el nuevo régimen especial de las sociedades patrimoniales (...)."*

A la vista de esta declarada finalidad, parece claro que mientras que la eliminación de la transparencia fiscal para las conocidas como sociedades de profesionales sin duda es coherente con las expuestas *razones de neutralidad*, y con el objetivo de *eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedan de actividades profesionales*, equiparando, por tanto, su tratamiento fiscal con las sociedades que desarrollen actividades empresariales, sin embargo, las modificaciones que aquí estamos interpretando parecen caminar en sentido contrario, creando una clara especialidad para las entidades cuyos ingresos procedan mayoritariamente de actividades profesionales, una de esas especialidades que se dicen querer evitar, y una clara inequidad frente a las sociedades que realicen actividades empresariales, que seguirán expuestas, sin posibilidad de excepción alguna, a los ajustes que al Administración pueda realizar de sus operaciones vinculadas. Por lo tanto, parece claro que una interpretación acorde con la finalidad general de la modificación legal en cuyo contexto se encuadra demanda que esta regla especial, que impide el juego de los ajustes por operaciones vinculadas solo para profesionales y no para empresarios no se extienda más allá de sus términos estrictos.

A la misma conclusión conduce una interpretación de los preceptos a la luz de su evolución legislativa. Debe recordarse que, como ya se ha dicho ampliamente en los Fundamentos anteriores, el interés por la regulación específica de la valoración de este tipo de operaciones vinculadas nace en el legislador mucho antes de la

extinción del régimen de transparencia fiscal el 31 de diciembre de 2002. La primera redacción del artículo 42.2 de la Ley 40/1998 (LA LEY 4419/1998), cuya redacción huelga volver a citar, ya recogía este supuesto específico de operación vinculada (la realizada entre sociedades y personas físicas que le prestan servicios profesionales o laborales), si bien, precisamente, con la finalidad de reforzar la eficacia de la normativa sobre operaciones vinculadas, al obligar expresamente a declarar estas operaciones por el valor normal de mercado, frente a la regla general que había diseñado la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995), que no imponía tal obligación, limitándose a hacer posible el posterior ajuste a valor de mercado por la propia Administración.

Ahora bien, la nueva redacción de aquel artículo 42.2 tras el primero de enero de 2003, al tiempo que continúa imponiendo que estas operaciones vinculadas se cuantifiquen a valor de mercado (frente a lo que recogía el entonces artículo 16.1 de la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995)), establece aquella presunción *iure et de iure*, consistente en 'entender' que, *"la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado"*.

La eventual aplicación de aquella presunción vigente desde 2003 no sólo supone escapar de la regla específica, esto es, de la obligatoriedad para las partes de valorar en sus propias declaraciones aquellas concretas operaciones vinculadas a valor de mercado, sino que igualmente supone la inaplicación de la regla general, pues también impide a la Administración valorar tales operaciones a valor normal de mercado, en tanto que presunción *iure et de iure*. Esto es, tal presunción supone la excepción tanto de la regla específica como de la regla general de operaciones vinculadas, pasándose a aceptar cualquier valoración subjetiva que hubieran convenido o acordado las partes vinculadas, lo que de facto viene a establecer un régimen más favorable para este tipo de operación vinculada que para las demás, lo que, obviamente, impone estar a una adecuada y ponderada interpretación de los requisitos exigidos por la norma, en aras a no ampliar improcedentemente el ámbito objetivo de tal régimen más favorable a supuestos o casos no queridos por el legislador.

Ello excluye las interpretaciones extensivas que hace el interesado, más allá de lo que recoge la norma, forzando improcedentemente la interpretación del ordenamiento tributario (art. 12 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LA LEY 1914/2003)), con la pretensión de que el supuesto ahora analizado tenga cabida en el ámbito objetivo definido por aquella norma específica.

Los requisitos objetivos para favorecerse con la no aplicación de la valoración a mercado de las operaciones vinculadas, no son otros que los citados por la norma y antes sintetizados; recordemos:

- *"que más del 50 por ciento de [los] ingresos [de la sociedad] procedan del ejercicio de actividades profesionales"*, y que
- *"la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades"*.

**SÉPTIMO:** Por lo que hace al segundo de los requisitos, cuyo incumplimiento es discutido por la interesada, hay que distinguir la valoración efectuada en relación con las operaciones del obligado tributario con una y con otra entidad.

Así, en relación con las operaciones realizadas con X el acuerdo relativo a la valoración de las operaciones vinculadas sostiene que no se cumple en ninguno de los ejercicios regularizados, al carecer la sociedad X de *"medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades"*.

Para analizar la falta de aquellos medios, se debe tener en cuenta que tanto en las actas como en los informes y los acuerdos se hace constar que la sociedad desarrolla su actividad en el propio domicilio habitual de la socia mayoritaria y administradora de la sociedad, D<sup>a</sup> A- única profesional relacionada con la entidad y que indirectamente a través de Y y como presentadora del programa en ... genera la totalidad de los ingresos

declarados- y que el personal realiza tareas administrativas y de seguridad. Pero el inmueble y el personal citado no constituyen medios personales y materiales suficientes para el desarrollo de su actividad, pues como ha quedado claro a lo largo de la comprobación, los ingresos de la compañía se deben a los servicios personalísimos que presta la Sra. A. Así, en relación al personal al servicio de X, S.L., tal y como la Inspección refleja en la diligencia nº 11 (contestación a las alegaciones formuladas a la comunicación de inicio del procedimiento de valoración) se trata de una auxiliar administrativa (secretaria), un vigilante, un contable y una limpiadora del domicilio de D.<sup>a</sup> A. es decir, todo este personal está al servicio de D.<sup>a</sup> A. no a los prestados por la entidad X, S.L. Ninguna de las dos hijas de la contribuyente (... y ...) figuran vinculadas por relación laboral o profesional alguna con la sociedad. En relación a los contratos celebrados con terceros por las entidades vinculadas con la obligada tributaria, de los mismos resulta que todos los servicios que presta dicha sociedad consisten únicamente en la participación de la socia mayoritaria y administradora D.<sup>a</sup> A. en programas audiovisuales o promociones publicitarias, por lo tanto, la empresa no tendría la capacidad para prestar la totalidad de los servicios que realiza sin contar con la presencia de la obligada tributaria, que es la persona con la que se considera que existe una operación vinculada. Esto es, la Inspección concluye que la sociedad X no genera valor añadido alguno a los servicios que presta la Sra A; que la estructura de medios materiales y personales es accesorio e insignificante en relación con lo aportado por la Sra A, por lo que no entra en juego la presunción del artículo 45.2 citado, por cuanto la referida sociedad X no cuenta con medios personales y materiales para el ejercicio de aquella actividad profesional, distintos de los aportados por la Sra A.

En relación con este requisito y frente a lo establecido en el art. 25.2 del TRLIRPF, debe señalarse que en el caso que aquí nos ocupa el legislador no ha acudido a criterios objetivos que delimiten la aplicación del régimen especial, sino subjetivos, que exigen determinar si los medios personales y materiales lo son para realizar la actividades a las que el precepto se refiere, que no son otras que las profesionales, sin que la mera presencia de cualquiera de ellos sea suficiente, al no venir precedido el requisito de ninguna mención análoga al "*se entenderá que*", del artículo 25.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (LA LEY 372/2004), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del I.R.P.F. Ninguna relación tienen los preceptos aquí aplicables con aquellos otros requisitos que establece la normativa del IRPF y cuya finalidad es la de delimitar, de manera objetiva, en qué casos la explotación de inmuebles mediante su arrendamiento constituye una actividad económica o rendimiento del capital, esto es, qué categoría de renta de las diferenciadas por la normativa del impuesto constituyen tales rentas.

No se puede considerar tampoco que los medios personales y materiales son los genéricos exigidos por la normativa tributaria para la existencia de una actividad económica. En este sentido, el legislador no pudo establecer una condición que ya es intrínseca a la propia naturaleza de las sociedades profesionales: que éstas desarrollen una actividad económica. Ello equivaldría a no establecer ninguna condición, y es evidente que no era ésa la intención del legislador. Por un lado, efectivamente, si entendiésemos el requisito de la norma en el sentido deseado por el interesado, esto es, que la sociedad "cuenta con medios personales y materiales para el desarrollo de" cualquier actividad, la condición deviene estéril o inútil, ya que estaría dentro de la regla especial cualquier entidad dedicada a cualquier actividad (por ejemplo, la mera gestión de patrimonio) distinta a la que específicamente se refiere el precepto (las actividades profesionales), dado que obviamente toda sociedad cuenta con los medios necesarios para realizar alguna actividad, pues, de no ser así, nos encontraríamos una ficción, ante una sociedad ficticia a la que se pretende imputar una actividad económica, lo que llevaría el debate al terreno de la simulación y de los negocios anómalos, circunstancia que no se da en el presente caso.

Por tanto, debe observarse que en el cómputo de los medios personales no debe incluirse la propia persona física que presta servicios del trabajo dependiente para la sociedad vinculada, pues, obviamente, los servicios de aquella

persona redundan directamente en el ejercicio de la actividad profesional por la sociedad, y siempre estarán presentes, lo que vaciaría de contenido el requisito al que se condiciona la norma la aplicación de aquella presunción. Este Tribunal comparte la interpretación que de aquel requisito ofreció la Dirección General de Tributos en su resolución de 20 de febrero de 2007 (nº 0002/07), según la cual:

*"La primera de las cuestiones planteadas gira sobre cuál debe ser el alcance de la expresión "medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades", respecto de una sociedad unipersonal que ejerce las actividades propias de la profesión de arquitecto y que cuenta, como personal asalariado, con el socio único y con otra persona contratada a jornada completa.*

*A estos efectos debe entenderse como una sociedad que preste los servicios mediante una adecuada estructura económica, es decir, que tenga la infraestructura necesaria para ser capaz de aportar por sí algún valor añadido. En consecuencia, la empresa, con independencia de la persona física vinculada, debe poder prestar con sus propios medios los servicios que constituyen su objeto social.*

*En definitiva, se está exigiendo que la empresa tenga el suficiente personal (distinto del contribuyente con el que se plantea la operación vinculada) con capacidad para prestar esos servicios sin depender de terceros. En el caso planteado, que la persona contratada a jornada completa que cita el consultante esté cualificada para ejercer actividades propias de la profesión de arquitecto".*

En el presente caso, atendido el contenido de los servicios prestados por la sociedad X (los prestados a Y mediante la participación de la Sra A), resulta acreditado que la sociedad X no dispone de medios materiales y personales para prestar los mismos servicios, sin la necesaria e imprescindible participación de la Sra A, considerándose a la vista de los medios y de la labor realizada por la entidad distinta de la de Doña A para la realización de los servicios, que la sociedad no aporta un valor añadido a la labor de aquella más allá que la de los gastos fiscalmente deducibles.

Como se destaca en los acuerdos de valoración, los servicios prestados por D<sup>a</sup> A son servicios personalísimos que no podrían ser realizados por vía distinta a su persona. La función esencial de la prestación de dichos servicios le correspondía a D.<sup>a</sup> A, quien además asumía los riesgos de la contratación y aportaba el principal activo, esto es, sus propias cualidades como profesional de medios de comunicación, única razón por la que los terceros independientes contratan los servicios de la sociedad. Y así se deduce de todos los contratos analizados por la inspección. Así, ha quedado acreditado en el curso de las actuaciones inspectoras que los ingresos percibidos por X lo son con motivo de las intervenciones de D.<sup>a</sup> A. siendo la intervención personalísima de ésta el núcleo esencial de dichas prestaciones de servicios, pero no por sus servicios como administradora de sociedades sino como presentadora y periodista, esto es, por su participación en programas audiovisuales y en promociones publicitarias relacionadas con los mismos. En la mayoría de los contratos se dispone que es condición esencial para la existencia de dichos contratos que D.<sup>a</sup> A. sea la presentadora y directora del programa, sin que por la entidad se haya acreditado que tales otras persona a las que hace referencia (las otras dos socias), con aquel perfil profesional, pudieran prestar los servicios por los que X o Y facturan sus servicios.

En definitiva, aunando lo argumentado en los Fundamentos precedentes, nos enfrentamos a los servicios prestados por la Sra A a la sociedad X en el ejercicio 2006, con la que existe vinculación en términos de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, cuando resulta acreditado que la referida sociedad carecía de los necesarios *"medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades"*, de ahí que resulte claramente inaplicable al caso la previsión contenida en aquel artículo 45.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004 (LA LEY 372/2004), que supone la aplicación de aquella presunción excepcionando la regla específica de valorar ese tipo de operaciones entre

personas vinculadas a precio normal de mercado, debiendo así confirmar la actuación de la Inspección en este punto, acudiendo a aquella valoración para cuantificar estas operaciones vinculadas celebradas entre socio y sociedad.

En relación con la valoración respecto de las contraprestaciones pactadas por las partes vinculadas en el periodo que transcurre del 19 de noviembre de 2008 al 31 de diciembre de 2008, pues, como ya se ha señalado anteriormente, durante el periodo que va del primero de enero de 2007 al 18 de noviembre de 2008, no existe precepto alguno que, entonces, a modo de presunción *iure et de iure*, excepcione la regla general de valorar cualquier operación entre personas vinculadas a valor normal de mercado.

Para ese escaso lapso temporal del 19 de noviembre de 2008 al 31 de diciembre de 2008, habrá que estar a lo dispuesto por el artículo 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, en su redacción dada por el apartado Diez del único artículo del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre (LA LEY 16429/2008), donde se establece un régimen potestativo para el contribuyente, quien, en el supuesto de prestación de servicios por un socio profesional persona física, podrá valorar estas operaciones vinculadas a valor de mercado o, de concurrir los requisitos establecidos, entender que lo pactado ya se corresponde con el valor normal de mercado.

Los requisitos establecidos por aquel precepto antes ya transcrito, bien pueden sintetizarse en los siguientes puntos:

a) Respecto de la sociedad en cuestión:

- Que la entidad sea una empresa de reducida dimensión (artículo 108 de la Ley del Impuesto),
- Que más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales,
- Que cuente con los medios materiales y humanos adecuados para desarrollar su actividad profesional, y
- Que el resultado del ejercicio antes de deducir las retribuciones de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios, sea positivo.

b) Respecto de la retribución percibida por la totalidad de los socios-profesionales:

- 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 anterior.

c) Respecto la retribución percibida por cada uno de los socios-profesionales, que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que su cuantía 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.
- Que 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.

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

Véase que a los dos únicos requisitos establecidos por los anteriores artículos 45.2 del RDL 3/2004 y 16.7 del RDL 4/2004 (si bien aumentando aquel porcentaje de los ingresos de la actividad profesional del 50 al 75 %), se añaden nuevos condicionantes para que los sujetos pasivos puedan excepcionar la aplicación de la regla general de valoración de las operaciones vinculadas a precio normal de mercado, entendiéndose aplicable aquella presunción.

La concurrencia de todos y cada uno de aquellos requisitos no se produce en el presente caso. Así, basta con

remitirnos a los Fundamentos anteriores para acreditar que la sociedad X no cuenta con los medios materiales y humanos adecuados para desarrollar su actividad profesional, pues su situación patrimonial así como tenencia de medios materiales y personales resulta prácticamente idéntica a la ya descrita para 2006, a cuyas argumentaciones nos remitimos en aras de evitar innecesarias reiteraciones.

Ello es causa suficiente y así lo ha estimado la Inspección para confirmar el acuerdo impugnado, en el que se regularizaban los periodos 2007 y 2008.

OCTAVO: En relación con la valoración de las operaciones con la entidad Y para analizar los medios, se debe tener en cuenta que tanto en las actas como en los informes y los acuerdos se reconoce que la entidad cuenta con medios personales y materiales pero se hace constar que todos ellos están ligados a la persona de D<sup>a</sup>.A de manera exclusiva como profesional de los medios de comunicación. Se señala al respecto, lo siguiente:

1) La base del contrato con Antena ... es la prestación de servicios de dirección y presentación de D<sup>a</sup>.A. artista, directora, y presentadora. De hecho el contrato se celebra entre W, S.L. representante profesional de D<sup>a</sup>.A, ya que Y ha cedido a dicha entidad la promoción, celebración y conclusión de contratos sobre servicios profesionales y artísticos de D<sup>a</sup>.A.

2) En cuanto a los trabajadores por cuenta ajena, queda claro que trabajan para D<sup>a</sup>.A. por lo que son gastos relacionados con ingresos generados por los servicios profesionales de D<sup>a</sup>.A. y que se consideran a la hora de valorar la operación vinculada (Retribución de D<sup>a</sup>.A., por los trabajos realizados de manera exclusiva para Y en sus servicios para terceros independientes, en este caso, con Antena ... y la relación de ésta con Z). En cuanto a la referencia a D<sup>a</sup>.B., hija de D<sup>a</sup>.A. y socia minoritaria de la entidad a través de X que a su vez es socia única de Y, esta persona no tiene ninguna relación ni laboral ni profesional con la entidad. De hecho en el contrato con Z de 1 de septiembre de 2004 en el que se dice que Y dispone de profesionales como D<sup>a</sup>.B. hay que decir que es una mera manifestación de la entidad, y si es subdirectora del programa de ... TV eso afectaría a la estructura de personal de la entidad de ...TV pero no a Y.

En cuanto a H y a X, son gastos relacionados con el trabajo realizado por D<sup>a</sup>.A que se han tenido en cuenta para la valoración de la operación vinculada.

3) Que en cuanto al personal de Z que eventualmente puede sustituir a D<sup>a</sup>.A de nuevo eso concierne a la estructura de personal de Z y no tienen relación con la operación que aquí ha sido valorada por la Inspección.

La interesada invoca al respecto el contrato de ...TV con W, S.L., como representante de Y, y señala que del mismo se extrae que el objeto del contrato es la presentación y dirección de un programa de televisión que las partes denominan "el programa". Del clausulado del contrato, la interesada dice que resulta lo siguiente:

- Que la directora adopta las decisiones sobre el contenido y dirección de los programas y elige los colaboradores y actores intervinientes.
- Que ... TV y Z...TV han firmado un contrato para que Z lleve a cabo la producción de los programas que presentará y dirigirá D<sup>a</sup>.A de tal manera que ambos contratos están unidos.
- Que en caso de que D<sup>a</sup>.A no presentase por voluntad propia algún episodio tendrá derecho a percibir 10.000 € por episodio.

La interesada concluye que el servicio no es personalísimo porque consiste en la presentación (que sí es personalísimo, dice) pero también en la dirección de contenidos y del programa, que se valora en 10.000 € por programa. A su entender, D<sup>a</sup>.A. sola no puede crear decidir contenidos de un programa diario de televisión. Añade que incluso para la presentación, era sustituida con habitualidad por su hija D<sup>a</sup>.C.

Invoca asimismo los contratos suscritos entre Y y Z, en donde se pone de manifiesto, señala, que se reparten las tareas de producción del programa. Y dirige, presenta y elabora guiones y elige a los colaboradores, y Z contrata a los colaboradores y realiza el resto de tareas. Se debe señalar que en el expediente no constan los contratos sino los "borradores de contrato". Hace referencia asimismo al visionado de programas de ... del que se ha aportado acta notarial, en donde se indica en los créditos del programa que aparece D.<sup>a</sup> B como directora y, con habitualidad, D.<sup>a</sup> T.

Asimismo, invoca los contratos de las 8 personas contratadas como profesionales (guionista, redactor, y ayudantes), además del conductor.

Y, por último, hace referencia a que la entidad, en el desarrollo de su objeto social realizó otras actividades que se encuentran en relación con los "servicios prestados por D.<sup>a</sup> A. cuyo origen se encuentra en los contratos con ...". Se señala que en las reclamaciones relativas al IRPF de D.<sup>a</sup> A se ha aportado documentación sobre otros proyectos de programas, tales como "Aviso para navegantes", "El hazmerreír", etc. .

Pues bien, este Tribunal estima que las alegaciones de la interesada no desvirtúan las conclusiones de la Inspección por cuanto que si se analiza el contrato con ... 3TV a que hace referencia la interesada, se observa lo siguiente:

En el contrato se expone que comparece IW, S.L. como representante artístico de la mercantil Y ... para la prestación de servicios de dirección y presentación de D.<sup>a</sup> A. (en adelante la artista o la directora/presentadora)".

En la cláusula primera claramente se determina que "Y garantiza que los servicios serán prestados personalmente por la Directora/Presentadora y que esa prestación se realizará en todo momento, de conformidad con las condiciones establecidas en este acuerdo, de forma tal que si la directora/presentadora no asumiera ninguna de estas funciones, ...TV tendrá la facultad de resolver el contrato.... La directora/presentadora será la única competente para adoptar decisiones sobre el contenido y dirección de los programas así como de la elección de los actores y colaboradores intervinientes".

En consecuencia, de la lectura del contrato, se concluye, en contra de lo señalado por la interesada, que los servicios prestados por D.<sup>a</sup> A. son realmente el objeto del contrato, quedando claro que como presentadora del programa en ... es ella quien genera la totalidad de los ingresos declarados y que los ingresos de la compañía se deben a los servicios personalísimos que presta la Sra. A. Ninguna de las dos hijas de la contribuyente (D.<sup>a</sup> B. y D.<sup>a</sup> T) figuran vinculadas por relación laboral o profesional alguna con la sociedad. No consta, por otra parte, en absoluto, la participación en tales programas del personal profesional contratado por la entidad.

Por otra parte, este Tribunal no considera relevantes las alegaciones relativas a los contratos celebrados entre Y y Z por cuanto que se han aportado borradores y no los contratos en sí, aunque en todo caso de las mismas se colige que es Z la que contrata los colaboradores, lo que confirmaría las conclusiones de la Inspección.

Igualmente, lo mismo se puede predicar en relación a los contratos celebrados con terceros por Y, pues de los mismos resulta que todos los servicios que presta dicha sociedad consisten únicamente en la participación de la socia mayoritaria y administradora D.<sup>a</sup> A. en programas audiovisuales o promociones publicitarias, por lo tanto, la empresa no tendría la capacidad para prestar la totalidad de los servicios que realiza sin contar con la presencia de la obligada tributaria, que es la persona con la que se considera que existe una operación vinculada. Esto es, la Inspección concluye que la sociedad Y no genera valor añadido alguno a los servicios que presta la señora D.<sup>a</sup> A.; que la estructura de medios materiales y personales a efectos de la operación vinculada, es accesorio e insignificante en relación con lo aportado por la Sra D.A. a la relación con ...TV, por lo que no entra en juego la



presunción del artículo 45.2 citado, por cuanto la referida sociedad Y no cuenta con medios personales y materiales para el ejercicio de aquella actividad profesional, distintos de los aportados por la Sra A, a efectos de la realización de la operación vinculada valorada por la Inspección.D.A.

Las conclusiones en relación con Y son, por tanto, las mismas, pues atendido el contenido de los servicios prestados por la sociedad Y mediante la participación de la Sra A. resulta acreditado que la sociedad no dispone de medios materiales y personales para prestar los mismos servicios, sin la necesaria e imprescindible participación de la Sra A., considerándose a la vista de los medios y de la labor realizada por la entidad distinta de la de Doña A para la realización de los servicios, que la sociedad no aporta un valor añadido a la labor de aquella más allá que la de los gastos fiscalmente deducibles. Así, ha quedado acreditado en el curso de las actuaciones inspectoras que los ingresos percibidos por Y lo son con motivo de las intervenciones de D<sup>a</sup>. A, siendo la intervención personalísima de ésta el núcleo esencial de dichas prestaciones de servicios, pero no por sus servicios como administradora de sociedades sino como presentadora y periodista, esto es, por su participación en programas audiovisuales y en promociones publicitarias relacionadas con los mismos. En la mayoría de los contratos se dispone que es condición esencial para la existencia de dichos contratos que D<sup>a</sup> A, sea la presentadora y directora del programa, sin que por la entidad se haya acreditado que tales otras personas a las que hace referencia, con aquel perfil profesional, pudieran prestar los servicios por los que Y factura sus servicios.

En definitiva, aunando lo argumentado en los Fundamentos precedentes, resulta claramente inaplicable al caso la previsión contenida en aquel artículo 45.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004 (LA LEY 372/2004), que supone la aplicación de aquella presunción excepcionando la regla específica de valorar ese tipo de operaciones entre personas vinculadas a precio normal de mercado, debiendo así confirmar la actuación de la Inspección en este punto, acudiendo a aquella valoración para cuantificar estas operaciones vinculadas celebradas entre socio y sociedad.

Como hemos señalado antes para la entidad X, restaría por analizar qué valoración fiscal procede respecto de las contraprestaciones pactadas por las partes vinculadas en el periodo que transcurre del 19 de noviembre de 2008 al 31 de diciembre de 2008, pues, como ha quedado expuesto anteriormente durante el periodo que va del primero de enero de 2007 al 18 de noviembre de 2008, no existe precepto alguno que, entonces, a modo de presunción *iure et de iure*, excepcione la regla general de valorar cualquier operación entre personas vinculadas a valor normal de mercado.

Para ese escaso lapso temporal del 19 de noviembre de 2008 al 31 de diciembre de 2008, habrá que estar, como se ha dicho antes, a lo dispuesto por el artículo 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004 (LA LEY 1159/2004), en su redacción dada por el apartado Diez del único artículo del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre (LA LEY 16429/2008), cuyos requisitos ya han sido expuestos con anterioridad.

Pues bien, igual que en el caso de X, la concurrencia de todos y cada uno de aquellos requisitos no se produce en el caso de Y. Así, basta con remitirnos a los Fundamentos anteriores para acreditar que la sociedad Y no cuenta con los medios materiales y humanos adecuados para desarrollar su actividad profesional, aparte de los existentes al servicio de D.<sup>a</sup> A. pues su situación patrimonial así como tenencia de medios materiales y personales resulta prácticamente idéntica a la ya descrita para 2006, a cuyas argumentaciones nos remitimos en aras de evitar innecesarias reiteraciones.

Ello es causa suficiente y así lo ha estimado la Inspección para confirmar el acuerdo impugnado, en el que se regularizaban los periodos 2007 y 2008.

NOVENO: Por lo que hace al procedimiento de valoración a precio normal de mercado que lleva a cabo la Inspección de los servicios prestados por el sujeto pasivo a las sociedades X y Y, los ejercicios 2006, 2007 y 2008, sostiene el interesado en sus alegaciones que la comparabilidad utilizada por la AEAT al valorar la relación entre D<sup>a</sup> A. y las sociedades X, S.L. y Y no es correcta pues no se utiliza un precio fijado entre entidades independientes.

Hace referencia a los informes de valoración contradictorios, uno de ellos relativo a 2006 y el otro al período 2007/2008 aportados en los expedientes de valoración de las operaciones vinculadas.

Se debe hacer constar que dichos informes han sido elaborados por un Licenciado en Derecho, y llevan el membrete de un Despacho de Abogados de ... y en los mismos no se determinan un valor de mercado distinto al señalado por la Inspección para las operaciones vinculadas que nos atañen. Tales Informes más bien lo que tratan es de demostrar que la Inspección no debía haber llevado a cabo el procedimiento de determinación del valor de mercado y que se deberían considerar nula su actuación por cuanto que el valor tomado no coincide con el valor de mercado. Los informes hacen un análisis jurídico de la normativa aplicable y finalmente llegan a unas conclusiones que, en síntesis son que la Inspección no ha llegado a identificar la naturaleza real de las operaciones vinculadas a valorar, que el análisis de comparabilidad que lleva a cabo la Inspección no cumple con los objetivos de calificación e identificación de operaciones similares, que los comparables seleccionados no cumplen con los requisitos de comparabilidad pues se trata de prestaciones de servicios de distinta naturaleza a los prestados por D.<sup>a</sup> A. y que inexplicablemente se restan los gastos reales incurridos por la parte receptora en el desarrollo de su actividad.

A este respecto el Tribunal considera que, no obstante lo alegado, y precisamente teniendo en cuenta el carácter personalísimo de la prestación del servicio es evidente que el mejor método de comparación susceptible de ser aplicado en un caso como el presente es el que enfrenta el precio pagado a Y por la prestación del servicio con el pagado a su vez por ésta al efectivo prestador del servicio, tal y como efectivamente ha procedido la Inspección, por cuanto sólo el servicio que presta D.<sup>a</sup> A. a Y es idéntico al que presta dicha entidad a sus clientes. En definitiva, el comparable interno utilizado ha sido la valoración de la relación entre la sociedad Y y los terceros de los que obtiene los ingresos por los servicios prestados por D.<sup>a</sup> A. a través de los contratos celebrados entre Y, y terceros independientes.

Igualmente ocurre en el caso de las operaciones vinculadas con X, en que teniendo en cuenta el carácter personalísimo de la prestación del servicio, el comparable interno utilizado es correcto, al haber sido la valoración de la relación entre la sociedad X, y los terceros de los que obtiene los ingresos por los servicios prestados por D.<sup>a</sup> A a través de los contratos celebrados entre la entidad vinculada a X, es decir Y y terceros independientes, por cuanto sólo el servicio que presta D.<sup>a</sup> A a X es idéntico al que presta dicha entidad a sus clientes.

En ambos casos, el criterio para la aplicación del método, consiste en efectuar, sobre la base del mencionado comparable interno, las correcciones que, en su caso, se estiman oportunas para obtener la equivalencia, Considerando las particularidades de la operación y, en concreto, los gastos necesarios para la actividad en los que haya podido incurrir la sociedad.

La Inspección no se ha limitado a considerar que no existe sociedad, por cuanto ha tenido en cuenta que, aunque el servicio prestado por la persona física a la sociedad es idéntico al que esta ofrece a sus clientes, las circunstancias en que la persona física presta el servicio a la sociedad no son totalmente equiparables a las circunstancias en que dicha sociedad presta el servicio a terceros. Bien es cierto que no se han aceptado determinados gastos porque no estaban relacionados con la actividad profesional desarrollada o porque no estaban suficientemente justificados.

El resultado contable constituye, pues, el punto de partida para la determinación de la base imponible, de manera que los ingresos y gastos que componen dicho resultado integrarán la base imponible, salvo que la Ley del impuesto disponga otra cosa.

No cabe tener en cuenta tampoco las alegaciones en relación con la calificación de los rendimientos (en unos casos se ha considerado rendimientos del trabajo, y en otros rendimientos de actividades económicas) por cuanto que la Inspección únicamente ha llevado a cabo un procedimiento de valoración de operaciones vinculadas, respetando la calificación efectuada por el obligado tributario en sus declaraciones-liquidaciones.

En definitiva, procede también desestimar la alegación objeto de análisis en el presente Fundamento de Derecho.

**DÉCIMO:** En relación con los acuerdos de liquidación relativos al concepto de retenciones, las entidades interesadas, en su escrito de alegaciones presentado de forma conjunta en fecha 17 de octubre de 2013, se remiten a los escritos presentados en relación con las reclamaciones acumuladas cuyo objeto son las liquidaciones de IRPF de D.<sup>a</sup> A. y a las interpuestas por el Impuesto sobre Sociedades de ambas, alegaciones que han sido respondidas en los anteriores Fundamentos de Derecho. Asimismo, las entidades alegan exceso de duración de las actuaciones inspectoras.

Pues bien, debe tenerse en cuenta que esta alegación ha sido resuelta en sentido desestimatorio por este Tribunal Central en las Resoluciones que con fecha de hoy se han dictado en las reclamaciones económico-administrativas interpuestas frente a las liquidaciones dictadas a Y en relación con el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2006 y 2007/08 (5317/12, 5323/12 y 5329/12) y a X en relación con el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2006 y 2007/08 (5257/12, 5258/12, 5261/12 y 5264/12).

Así, en la Resolución recaída en las reclamaciones económico-administrativas números 5317/12, 5323/12 y 5329/12 (Y) este Tribunal se pronuncia en sus Fundamentos de Derecho en los siguientes términos:

*"Pues bien, el contribuyente alega que el cómputo inspector de la duración del procedimiento de comprobación resulta improcedente porque los retrasos en la aportación de documentación y/o aclaraciones no han impedido que la Inspección continúe trabajando. En particular, no acepta el cómputo de las dilaciones entre los días 5 y 24 de mayo de 2011 (19 días) y entre los días 26 de mayo y 27 de julio de 2011 (62 días) por cuanto que alega que no es hasta la diligencia nº 10 de 28 de marzo de 2012 cuando la actuaria imputa por primera vez dichas dilaciones. Añade que en dicha diligencia es cuando señala la actuaria el cómputo de las dilaciones que se le imputan. Sostiene que en las diligencias anteriores (de la nº 1 a la nº7), la Inspección en ningún momento advierte que falten por aportar las facturas de gastos y que es en la Diligencia nº 8, de 7 de febrero de 2012, cuando se piden "todas las facturas de gastos que quedan por aportar".*

*Examinada la documentación obrante en el expediente este Tribunal extrae la siguiente información relevante:*

*a) En la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación notificada a la entidad el 5 de abril de 2011, se recogía como fecha para la primera comparecencia el 26 de abril de 2011, solicitando, entre otra, la siguiente documentación:*

- Documento de representación debidamente cumplimentado, en su caso.*
- Escritura de constitución y estatutos de la Entidad. Escritura de nombramiento de cargos.*
- Libros Registro exigibles específicamente por normas de carácter tributario, en cuanto a actividades empresariales, profesionales, artísticas o agrarias, así como los justificantes que respalden las anotaciones.*
- Contratos y documentos con trascendencia tributaria.*

- *Justificantes de las deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades.*

b) *La primera visita quedó aplazada al 4 de mayo de 2011 a solicitud del representante. De la documentación solicitada se aportaron las Escrituras de constitución y Estatutos de la sociedad, los Libros Oficiales presentados en el Registro Mercantil y el listado de facturas emitidas y recibidas así como los mayores de los tres ejercicios. Se solicitan las facturas de ventas de los ejercicios en investigación. Consta que la actuaciones continuaran el 24 de mayo de 2011.*

c) *En la diligencia nº 2 extendida el 24 de mayo de 2011, consta que se aportan las facturas de ventas de los tres ejercicios, 2006-2008. Se advierte al obligado tributario del concepto de dilaciones y sus consecuencias.*

d) *En la diligencia nº 3, de 27 de julio de 2011 (consta aplazamiento desde el 18 de julio hasta la fecha, solicitado por la entidad), se requiere la siguiente documentación: contratos con D.<sup>a</sup> A. , X, y con Z, así como y documentos justificativos de los pagos de Z. Se advierte al obligado tributario del concepto de dilaciones y sus consecuencias.*

e) *En la diligencia nº 4, de 7 de noviembre de 2011, se hace constar el cambio en el equipo de inspección y que se manifiesta que los contratos con D.<sup>a</sup> A y con Y y Z ,TV solicitados no existen por escrito, se trata de contratos verbales, y sólo existen facturas y pagos. En cuanto a Z TV, se aportan los cobros realizados por el obligado tributario en los meses de enero de cada ejercicio los cuales no se corresponden con las facturas de ese mes.*

f) *En la diligencia nº 5, de 29 de noviembre de 2011, se hace constar el error cometido al no haberse consignado la petición de aplazamiento en la comparecencia que debía haberse producido el 26 de abril. Se aportan contratos de 26 de septiembre de 2007, de 31 de julio de 2008 y de 4 de noviembre de 2009. Se solicitan los contratos de renting y facturas concretas así como la justificación de los gastos extraordinarios pagados por transferencia y el gasto de tarjeta visa. Se reitera el requerimiento en la aportación de los contratos de trascendencia tributaria no aportados y se hace constar que, al no haber aportado en plazo documentos o información con trascendencia tributaria existe una dilación no imputable a la Administración y se advierte en relación con las futuras posibles faltas o retrasos en las aportaciones de la información requerida.*

g) *En la diligencia nº 6, de 20 de diciembre de 2011, se hace constar que la entidad ha pedido aplazamiento en la comparecencia que debía haberse producido el 14 de diciembre. Se aporta borrador de contrato de representación con W, S.L.(no firmado), no aportándose los contratos solicitados. El representante señala que W, S.L.es la que tiene los contratos requeridos. Se aporta fotocopia del contrato de renting. Se aportan los Mayores de los gastos extraordinarios pagados por transferencia y los gastos de VISA así como de gastos de representación. Se aporta fotocopia de diversas facturas requeridas. Se reitera la solicitud de aportación de los contratos con trascendencia tributaria y se vuelve advertir al respecto de la existencia de dilaciones.*

h) *En la diligencia nº 7, de 17 de enero de 2012, el representante reitera que W, S.L.es la que tiene los contratos requeridos. Se aporta fotocopia del DNI de la Sra. A, administradora única de la entidad. Se reitera la solicitud de aportación de los contratos con trascendencia tributaria y se vuelve advertir al respecto de la existencia de dilaciones.*

i) *En la diligencia nº 8, de 7 de febrero de 2012, se relatan todos los acontecimientos transcurridos en la comprobación (lo solicitado en cada diligencia, lo aportado, etc). Se hace constar expresamente que en la fecha de la diligencia nº 1 (4 de mayo de 2011) no se aportaron los contratos y documentos con trascendencia tributaria y que en fecha 24 de mayo (diligencia nº 2) se aportaron las facturas de ventas de los tres ejercicios. En definitiva, se reitera lo señalado en las diligencias anteriores, y se solicita de nuevo todo lo requerido anteriormente (facturas de gastos que quedan por aportar, contratos del personal de todo tipo, escrituras de los inmuebles propiedad del obligado tributario y aclaración de los trabajos que amparan las facturas).*

j) En la diligencia nº 9, de 17 de febrero de 2012, se hace constar que la entidad ha pedido aplazamiento en la comparecencia que debía haberse producido el 14 de febrero. Se hace constar que la Inspección ha realizado un requerimiento a la entidad *W*, S.L. Se aportan justificantes de gastos, contratos de personal, informe de vida laboral del obligado tributario, fotocopias de escrituras de inmuebles, fotocopia de contrato entre la entidad y *Z*, de 30 de mayo de 2008. Se advierte al compareciente que se están realizando requerimientos a terceros para obtener los contratos celebrados por el obligado tributario.

k) En la diligencia nº 10 de 28 de marzo de 2012, se requiere documentación sobre el inmueble que constituye el domicilio fiscal de la entidad y de la administradora, y se hace consta que habiéndose realizado las comprobaciones pertinentes acerca del obligado tributario, resulta que entre *Y*, S.L. y su administradora *D*<sup>a</sup>. *A*. existe una operación vinculada por los servicios profesionales de ésta para con la entidad por lo que se comunica el inicio del procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas en relación al ejercicio 2006. Se hacen constar las dilaciones producidas en el procedimiento de comprobación, señalándose que se han acumulado 170 días de dilaciones.

l) En la diligencia nº 11 de 27 de abril de 2012, se comunica el cambio de equipo de inspección, y se contesta a las alegaciones prestadas por la entidad a la comunicación de inicio de procedimiento de valoración. Se le comunican los métodos y criterios que serán tenidos en cuenta para la valoración. Se señala que el obligado tributario ha aportado todos los documentos y datos solicitados.

m) En la diligencia nº 12 de 23 de mayo de 2012, se comunica la valoración de la operación vinculada entre *Y*, S.L. y su administradora.

n) En la diligencia nº 13 de 7 de junio de 2012, se hace constar que se ha procedido a la firma de las actas en la misma fecha.

En consecuencia, del relato de las sucesivas diligencias se desprende claramente que en la primera visita, de 4 de mayo de 2011, ya se solicitaba la aportación de las facturas, contrariamente a lo alegado por la interesada, facturas de gastos que en fecha 27 de julio de 2011 no habían sido aportadas. Asimismo, es claro que tanto en la Comunicación de inicio de las actuaciones como en diversas Diligencias se le informó al contribuyente de que la no comparecencia, la solicitud de aplazamiento para comparecer, y la no aportación o aportación incompleta de la documentación y/o información requerida podría ser considerado como dilación no imputable a la Administración, si bien, cierto es, que no se hizo así individualizadamente respecto de cada solicitud, requerimiento o incumplimiento. Bien es verdad que las dilaciones no se cuantificaron hasta la diligencia nº 10 de 28 de marzo de 2012, pero cabe señalar que no existe obligación concreta de informar periódicamente de oficio al interesado del cómputo de las dilaciones acaecidas a lo largo del procedimiento Inspector que la Inspección considere como no imputables a la Administración, sin que dicha ausencia de información periódica de oficio suponga vulneración de lo dispuesto en el artículo 34.e) de la LGT ("Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte") máxime cuando el artículo 102.6 del RGGI dispone: (...)

Respecto de la cuestión de las advertencias continuas de las dilaciones baste transcribir el criterio del Tribunal Supremo expuesto en las sentencias siguientes:

-STS de 13-12-2011 (rec. nº. 127/2008), F.J. tercero: [ya transcrita anteriormente en el Fundamento de Derecho Segundo de la presente resolución]

(...)

-STS de 19-04-2012 (rec. nº. 541/2011), F.J. octavo [ya transcrita anteriormente en el Fundamento de Derecho

Segundo de la presente resolución]:

(...)

*Criterio que ha sido también expuesto por este Tribunal en resoluciones tales como las de 28-02-2013 (RG 792/11) t 21-03-2013 (RG 3520/10), por citar algunas de las más frecuentes.*

*En definitiva, en el caso que nos ocupa es claro que se ha producido un impedimento en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras pues, tal y como se desprende del análisis del expediente, hay documentación relevante, tal como los contratos que fueron requeridos durante todo el período de comprobación, que finalmente no llegaron a ser aportados por la entidad. Solo después de haber realizado laboriosas comprobaciones la Inspección ha podido obtener la documentación necesaria para poder llevar a cabo el procedimiento de comprobación. En el requerimiento de documentación de la comunicación de inicio de las actuaciones, en el que se requerían documentos de trascendencia tributaria y los justificantes de los Libro Registro exigibles fue incumplido ya que las facturas de venta se aportan el día 24 de mayo de 2011 y las facturas de gastos el 27 de julio de 2011.*

*Del análisis del expediente se desprende que, efectivamente, ha habido un retraso generalizado en la aportación de la documentación requerida, por lo que, a juicio de este Tribunal, es claro que en el caso que nos ocupa se ha producido distorsión en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras que justifica la calificación como de dilaciones computables a efectos de la determinación jurídica de la duración del procedimiento inspector realizada por la Inspección.*

*En definitiva, se desestiman las pretensiones de la interesada al respecto de la duración de las actuaciones, debiéndose por ello desestimarse asimismo, al no apreciarse exceso en dicha duración, la alegación sobre la prescripción. "*

Y en la Resolución recaída en fecha de hoy en las reclamaciones económico-administrativas 5257/12, 5258/12, 5261/12 y 5264/12 (X) este Tribunal se pronuncia en sus Fundamentos de Derecho en los siguientes términos

*"Pues bien, el contribuyente alega que el cómputo inspector de la duración del procedimiento de comprobación resulta improcedente porque los retrasos en la aportación de documentación y/o aclaraciones no han impedido que la Inspección continúe trabajando. En particular, no acepta el cómputo de la dilación entre los días 25 de mayo y 27 de julio de 2011 (63 días) por cuanto que alega que no es hasta la diligencia nº 10 de 28 de marzo de 2012 cuando la actuario imputa por primera vez dicha dilación. Añade que en dicha diligencia es cuando señala la actuario el cómputo de las dilaciones que se le imputan. Sostiene que en las diligencias anteriores (de la nº 1 a la nº 7), la Inspección en ningún momento advierte que falten por aportar las facturas de gastos y que es en la Diligencia nº 8, de 7 de febrero de 2012, cuando se piden "todas las facturas de gastos".*

*Examinada la documentación obrante en el expediente este Tribunal extrae la siguiente información relevante:*

*a) En la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación notificada a la entidad el 5 de abril de 2011, se recogía como fecha para la primera comparecencia el 27 de abril de 2011, solicitando, entre otra, la siguiente documentación:*

- Documento de representación debidamente cumplimentado, en su caso.*
- Escritura de constitución y estatutos de la Entidad. Escritura de nombramiento de cargos.*
- Libros Registro exigibles específicamente por normas de carácter tributario, en cuanto a actividades empresariales, profesionales, artísticas o agrarias, así como los justificantes que respalden las anotaciones.*

- Contratos y documentos con trascendencia tributaria.

- Justificantes de las deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades.

b) La primera visita quedó aplazada al 4 de mayo de 2011 a solicitud del representante.

c) En la diligencia nº 1 extendida el 4 de mayo de 2011, consta que, de lo solicitado, se ha aportado el documento de representación; nota en relación con el capital social de X; los Libros oficiales presentados en el Registro mercantil de los tres ejercicios y el listado de facturas emitidas y recibidas del ejercicio 2007 y 2008 y mayores de los tres ejercicios. Se reitera el requerimiento de aportación de escrituras y estatutos y se solicita que se aporten las facturas de ventas de los ejercicios en investigación. Se señala que las actuaciones continuarán el 24 de mayo de 2011.

d) En la diligencia nº 2 extendida el 24 de mayo de 2011, consta que se aportan la Escritura de constitución y Estatutos de la sociedad así como de nombramiento de cargos. También se aportan las facturas de ventas de los tres ejercicios, 2006-2008. Se advierte al obligado tributario del concepto de dilaciones y sus consecuencias.

e) En la diligencia nº 3, de 27 de julio de 2011, se requieren los contratos celebrados con D.<sup>a</sup> Acon Y y con Z, así como documentos justificativos de los pagos de Z. Se advierte al obligado tributario del concepto de dilaciones y sus consecuencias.

f) En la diligencia nº 4, de 7 de noviembre de 2011, se hace constar el cambio en el equipo de inspección y que se manifiesta que los contratos con Y solicitados no existen por escrito, se trata de contratos verbales, y sólo existen facturas y pagos. Con Z señala que no hay ningún tipo de contrato, ni escrito ni verbal, no existiendo ningún tipo de relación mercantil en los ejercicios comprobados. Por tanto, no existen tampoco documentos justificativos de pagos.

g) En la diligencia nº 5, de 29 de noviembre de 2011, se hace constar el error cometido al no haberse consignado las peticiones de aplazamiento en las comparecencias que debían haberse producido el 26 de abril y el 18 de julio. Se reitera el requerimiento en la aportación de los contratos de trascendencia tributaria no aportados y se hace constar que, al no haber aportado en plazo documentos o información con trascendencia tributaria existe una dilación no imputable a la Administración y se advierte en relación con las futuras posibles faltas o retrasos en las aportaciones de la información requerida.

h) En la diligencia nº 6, de 20 de diciembre de 2011, se hace constar que la entidad ha pedido aplazamiento en la comparecencia que debía haberse producido el 14 de diciembre. Se aporta borrador de contrato de representación con W, S.L., no aportándose los contratos solicitados. El representante señala que W, S.L. es la que tiene los contratos requeridos. Se aportan los Mayores de los gastos extraordinarios pagados por transferencia y los gastos de VISA así como de gastos de representación. Se aporta fotocopia de factura de 31 de marzo de 2006 de W, S.L. por 10.500 € y cuota DTS (canal de satélite digital). No se aportan ni se van a aportar otras facturas (de decoración o de otros servicios). Se reitera la solicitud de aportación de los contratos con trascendencia tributaria y se vuelve advertir al respecto de la existencia de dilaciones.

i) En la diligencia nº 7, de 17 de enero de 2012, el representante reitera que W, S.L. es la que tiene los contratos requeridos. Se aporta fotocopia del DNI de la Sra. A, administradora única de X. Se reitera la solicitud de aportación de los contratos con trascendencia tributaria y se vuelve advertir al respecto de la existencia de dilaciones.

j) En la diligencia nº 8, de 7 de febrero de 2012, se relatan todos los acontecimientos transcurridos en la comprobación (lo solicitado en cada diligencia, lo aportado, etc) y se solicita de nuevo todo lo requerido anteriormente (facturas, contratos, escrituras de los inmuebles propiedad del obligado tributario y aclaración de

los trabajos que amparan las facturas).

k) En la diligencia nº 9, de 17 de febrero de 2012, se hace constar que la entidad ha pedido aplazamiento en la comparecencia que debía haberse producido el 14 de febrero. Se hace constar que la Inspección ha realizado un requerimiento a la entidad W, S.L. la cual no ha aportado los contratos solicitados, manifestando que los mismos no existen entre X y W, S.L.. Se aportan justificantes de gastos, contratos de personal, informe de vida laboral del obligado tributario, fotocopias de escrituras de inmuebles,. Se advierte al compareciente que se están realizando requerimientos a terceros para obtener los contratos celebrados por el obligado tributario.

l) En la diligencia nº 10 de 28 de marzo de 2012, se requiere documentación sobre el inmueble que constituye el domicilio fiscal de la entidad y de la administradora, y se hace constar que habiéndose realizado las comprobaciones pertinentes acerca del obligado tributario, resulta que entre X y su administradora D<sup>a</sup>. A. existe una operación vinculada por los servicios profesionales de ésta para con la entidad por lo que se comunica el inicio del procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas en relación al ejercicio 2006. Se hacen constar las dilaciones producidas en el procedimiento de comprobación, señalándose que se han acumulado 144 días de dilaciones.

m) En la diligencia nº 11 de 27 de abril de 2012, se comunica el cambio de equipo de inspección, y se contesta a las alegaciones prestadas por la entidad a la comunicación de inicio de procedimiento de valoración. Se le comunican los métodos y criterios que serán tenidos en cuenta para la valoración. Se señala que el obligado tributario ha aportado todos los documentos y datos solicitados.

n) En la diligencia nº 12 de 23 de mayo de 2012, se comunica la valoración de la operación vinculada entre X y su administradora.

o) En la diligencia nº 13 de 7 de junio de 2012, se hace constar que se ha procedido a la firma de las actas en la misma fecha.

En consecuencia, del relato de las sucesivas diligencias se desprende claramente que en la primera visita, de 4 de mayo de 2011, ya se solicitaba la aportación de las facturas, contrariamente a lo alegado por la interesada, facturas de gastos que, tal y como resulta de las diligencias extendidas, en fecha 27 de julio de 2011 no habían sido aportadas. Asimismo, es claro que tanto en la Comunicación de inicio de las actuaciones como en diversas Diligencias se le informó al contribuyente de que la no comparecencia, la solicitud de aplazamiento para comparecer, y la no aportación o aportación incompleta de la documentación y/o información requerida podría ser considerado como dilación no imputable a la Administración, si bien, cierto es, que no se hizo así individualizadamente respecto de cada solicitud, requerimiento o incumplimiento. Bien es verdad que las dilaciones no se cuantificaron hasta la diligencia nº 10 de 28 de marzo de 2012, pero cabe señalar que no existe obligación concreta de informar periódicamente de oficio al interesado del cómputo de las dilaciones acaecidas a lo largo del procedimiento Inspector que la Inspección considere como no imputables a la Administración, sin que dicha ausencia de información periódica de oficio suponga vulneración de lo dispuesto en el artículo 34.e) de la LGT ("Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte") máxime cuando el artículo 102.6 del RGGI dispone: (...)

Respecto de la cuestión de las advertencias continuas de las dilaciones baste transcribir el criterio del Tribunal Supremo expuesto en las sentencias siguientes:

-STS de 13-12-2011 (rec. nº. 127/2008), F.J. tercero [ya transcrita anteriormente en el Fundamento de Derecho Segundo de la presente resolución]: (...)

-STS de 19-04-2012 (rec. nº. 541/2011), F.J. octavo [ya transcrita anteriormente en el Fundamento de Derecho



Segundo de la presente resolución]: (...)

*Criterio que ha sido también expuesto por este Tribunal en resoluciones tales como las de 28-02-2013 (RG 792/11) y 21-03-2013 (RG 3520/10), entre otras.*

*En definitiva, en el caso que nos ocupa es claro que se ha producido un impedimento en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras pues, tal y como se desprende del análisis del expediente, hay documentación relevante (facturas contratos...) que fue requerida reiteradamente por la inspección, siendo aportada bien tardíamente o, en otros casos -como los contratos que fueron requeridos durante todo el período de comprobación- finalmente nunca aportada por la entidad. Solo después de haber realizado laboriosas comprobaciones la Inspección ha podido obtener la documentación necesaria para poder llevar a cabo el procedimiento de comprobación.*

*Del análisis del expediente se desprende que, efectivamente, ha habido un retraso generalizado en la aportación de la documentación requerida, por lo que, a juicio de este Tribunal, es claro que en el caso que nos ocupa se ha producido distorsión en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras que justifica la calificación como de dilaciones computables a efectos de la determinación jurídica de la duración del procedimiento inspector realizada por la Inspección.*

En definitiva, se desestiman las pretensiones de la interesada al respecto de la duración de las actuaciones, debiéndose por ello desestimarse asimismo, al no apreciarse exceso en dicha duración, la alegación sobre la prescripción".

En consecuencia, se deben desestimar las pretensiones aquí de nuevo planteadas en relación con la duración de las actuaciones inspectoras y la prescripción invocada .

Por ello, teniendo en cuenta que las interesadas se remitían a las alegaciones planteadas en las reclamaciones acumuladas en relación con el fondo del asunto y siendo esta la única alegación aquí planteada de forma expresa en relación con los acuerdos de liquidación relativos al concepto de "Retenciones", este Tribunal estima ajustados a Derecho los acuerdos de liquidación de retenciones.

**UNDÉCIMO:** Por último, en cuanto a la calificación de los expedientes a efectos sancionadores relativos al IRPF de D.<sup>a</sup> A, la interesada invoca la improcedencia de los acuerdos sancionadores por operaciones vinculadas según la redacción del artículo 16.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo (LA LEY 388/2004) (TRLIS).

Pues bien, dicha alegación debe desestimarse dado que no nos hallamos ante supuesto de valoración a realizar de forma opcional por el sujeto pasivo como el invocado en el precedente. Como ha quedado expuesto en los anteriores Fundamentos de Derecho, la normativa aplicable en los ejercicios aquí controvertidos imponía a los sujetos pasivos la valoración de las operaciones vinculadas a valor normal de mercado, como de manera indubitada establecía ya la Ley 40/1998 (LA LEY 4419/1998), del IRPF en su artículo 42.2, según el cual:

*"En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (LA LEY 4417/1995), del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades".*

La modificación operada desde el primero de enero de 2003 por la Ley 46/2002 (LA LEY 1743/2002) reiteraba la redacción originaria, sin más que añadir aquella excepción, según la cual, "se entenderá que la contraprestación

*efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades", reiterando el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (LA LEY 372/2004), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del I.R.P.F. en su artículo 45.2 la redacción antes reproducida. Lo anterior evidencia que en el ejercicio 2006, las operaciones vinculadas como las presentes debían imperativamente valorarse a valor normal de mercado, operando exclusivamente aquella excepción en el ejercicio 2006, de concurrir las condiciones allí explicitadas, lo que, como se ha fundamentado, no concurre en el presente. Obligatoriedad sin excepción que se recoge a partir de la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (LA LEY 11545/2006), que elimina la excepción contenida en el apartado 7 del art. 16 del RDL 4/2004 ; y asimismo obligatoriedad que resulta con la entrada en vigor el 19 de noviembre de 2008 de la nueva redacción del art.16.6 del RIS, que vuelve a introducir una excepción que tampoco concurre en el presente.*

Por ello, deben rechazarse las alegaciones de la interesada, en cuanto no nos encontramos ante una valoración a realizar de forma opcional por el sujeto pasivo, sino obligada por la norma.

**DUODÉCIMO:** Una vez expuesto lo anterior, y entrando en el análisis de la culpabilidad, se debe señalar que el elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico-fiscal. Como lo prueba el artículo 183.1 de la actual LGT, Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003), que establece. "*Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.*"

La culpabilidad y la tipicidad se configuran así como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria, y el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por negligencia simple. Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia, cuya esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma que, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública. La negligencia, por otra parte, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Este Tribunal Económico Administrativo Central ha venido, asimismo, manteniendo en forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que "la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales" (Resoluciones de 21 de octubre de 1987, entre otras). En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible.

A este respecto, la LGT, 58/2003 (LA LEY 1914/2003), recoge en el artículo 179, relativo al principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el apartado 2, una serie de supuestos en los que las

acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria y, entre ellos, tras las letras a), b) y c), expone: " d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados."

Y la acreditación de la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción debe producirse en el propio expediente sancionador en los términos expuestos por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 6 de junio de 2008 al afirmar que "en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad".

Debe valorarse por tanto si la concurrencia de culpabilidad ha sido justificada por la Inspección en el propio Acuerdo de imposición de sanción. La más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo ha confirmado que dicha prueba de la culpabilidad, que corresponde a la Administración, debe realizarse mediante la valoración de la concreta conducta del sujeto pasivo más que en función de su resultado, haciendo mención a los elementos de la conducta de los que pueda inferirse el dolo o la culpa (Sentencia de 20 de diciembre de 2012 (LA LEY 203490/2012), dictada en Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 210/2009). En los mismos términos, debemos citar la Sentencia de la misma fecha en Recurso de Casación núm. 4320/2011, en la que se determina que la Administración debe hacer "explícitos los motivos en un acuerdo por el que se imponen las sanciones, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción". La descripción de las concretas conductas del obligado tributario que se consideran merecedoras de sanción puede realizarse con una expresa remisión bien al acta, bien a la propuesta de sanción, no siendo necesario reiterarlas, tal y como reconoce la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de diciembre de 2009, en Recurso contencioso-administrativo núm. 266/2006, recientemente confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 10 de diciembre de 2012 (LA LEY 191297/2012), en Recurso de casación núm. 563/2010.

Pues bien, a la vista de los expedientes sancionadores este Tribunal estima debidamente motivadas la imposición de las sanciones, tanto en cuanto a la concurrencia del elemento objetivo como el subjetivo de las infracciones tributarias, exponiéndose en los acuerdos sancionadores los hechos y motivos por los que se imponen las sanciones y la responsabilidad del recurrente. Y este Tribunal comparte el juicio de culpabilidad recogido en los acuerdos sancionadores.

Nos encontramos, señala el acuerdo sancionador, en unos casos en relación con la regularización relativa a los gastos no aceptados como deducibles, o un incremento de patrimonio que no debía quedar exento, ante el incumplimiento de unas normas referidas "a aspectos del Impuesto sobre Sociedades tan sumamente básicos y carentes de dificultad, que dichos incumplimientos únicamente pueden deberse a una conducta plenamente voluntaria y consciente del obligado tributario conducente de manera expresa a disminuir el importe de la deuda tributaria. Las normas transgredidas son claras y no ofrecen duda alguna en cuanto a su interpretación se refiere y

en cuanto a la obligación que de ellas se deriva. Esto es, no dan pie a ambigüedades de ningún tipo ni son susceptibles de diversas interpretaciones, aunque razonables, dispares entre sí."

Y en relación con la valoración de las operaciones vinculadas, se trata, como se expone en los acuerdos sancionadores, de un caso en que es la socia quien ha creado las sociedades, las participa, administra y controla. Su actuación carece del rigor mínimo exigible, habiendo incumplido manifiestamente los criterios de valoración de las operaciones vinculadas, obteniendo, la persona física, un beneficio evidente. En el presente caso, no acudir a la valoración de mercado para aquellas operaciones vinculadas sólo cabe entenderlo como la voluntad del interesado de reducir improcedentemente su carga fiscal, de ahí que la imposición de la sanción tributaria emerge como la necesaria reprobación del Estado a aquellas conductas de incumplimiento de las obligaciones tributarias, en perjuicio de la Hacienda Pública. Con su actuar, se eluden los tipos marginales más elevados del IRPF al no declarar los rendimientos que genera con su labor cuando presta servicios a las entidades vinculadas, mientras que los ingresos que esas sociedades obtienen tributan en sede de la sociedad conforme al IS aplicando incentivos en el tipo de gravamen como empresa de reducida dimensión y engrosando además indebidamente el capítulo de gastos, gastos que no tendrían cabida en la parte de la autoliquidación de la persona física que se refiere a los rendimientos de trabajo personal.

En definitiva, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria y consciente, apreciándose el concurso de dolo o culpa, y no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT. Se estima concurrente el elemento subjetivo de las infracciones tributarias.

**DECIMOTERCERO.**- En cuanto a la cuantificación de la base, la interesada alega que la base de la sanción ha de ser el importe no recaudado por la Hacienda Pública, esto es la diferencia entre lo ingresado por las sociedades y la cuota a ingresar de la Sra. Campos, pues ese es el perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Véase que la infracción cometida resulta tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LA LEY 1914/2003), disponiéndose en el apartado primero de la misma que, *"la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción"*.

Así, el citado precepto rechaza lo alegado por la interesada, toda vez que la base de cálculo resulta ser la *'cuantía no ingresada ... como consecuencia de la comisión de la infracción'*, infracción ésta cuya tipificación resulta ser el *"dejar de ingresar ... parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo"*. No cabe duda que siendo la actuación del sujeto pasivo merecedora del reproche que supone la sanción, la de haber presentado las autoliquidaciones del IRPF de los ejercicios 2006, 2007 y 2008 autoliquidando un importe menor del procedente, serán las cantidades dejadas de ingresar en cada ejercicio las que constituyan la base de cálculo de las correspondiente sanción.

Admitir las tesis de la interesada supondría una clara vulneración del principio de tipicidad al que está sujeta la potestad sancionadora, toda vez que no sólo supondría eliminar un supuesto tipificado por la norma (que el sujeto pasivo deje de ingresar parte de la deuda tributaria que resultaba de la correcta presentación de su autoliquidación), sino que, al tiempo, supondría tipificar de manera novedosa como actuación constitutiva de infracción tributaria, el que los sujetos pasivos vinculados en los términos del art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en conjunto, hayan dejado de ingresar parte de la deuda tributaria que globalmente les correspondería a ambos de acuerdo con la imposición personal de cada uno de ellos.

Criterio ya mantenido por este Tribunal Central en Resolución de fecha 5 de junio de 2014, recaída en la reclamación nº 3478-2013 R.G.

Se desestiman en consecuencia las pretensiones de la interesada.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL CENTRAL, EN SALA, como resolución de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas,

ACUERDA:

DESESTIMARLAS, confirmando los acuerdos impugnados.

