

EDJ 2015/257154

TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 17-12-2015, nº 1173/2015, rec. 988/2013
Pte: Zarzalejos Burguillo, José Ignacio

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	2
FUNDAMENTOS DE DERECHO	2
FALLO	10

FICHA TÉCNICA

Favorable a: Contribuyente; Desfavorable a: Administración estatal

Procedimiento:Recurso contencioso-administrativo

Legislación

Cita art.104 de RD 1065/2007 de 27 julio 2007. Reglamento general de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria

Cita art.16.3.a, art.16.7 de RDLeg. 4/2004 de 5 marzo 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Cita art.66.a, art.68.1.a, art.104.2, art.150 de Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria

Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2013/0018655

Procedimiento Ordinario 988/2013

Demandante: PEQUEÑAS GABELAS S.L.

PROCURADOR D./Dña. RODRIGO PASCUAL PEÑA

Demandado: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A 1173

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dª María Antonia de la Peña Elías

En la villa de Madrid, a diecisiete de diciembre de dos mil quince.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 988/2013, interpuesto por el Procurador D. Rodrigo Pascual Peña, en representación de la entidad PEQUEÑAS GABELAS, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de mayo de 2013, que desestimó la reclamación núm. NUM000, deducida contra liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida.

SEGUNDO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

TERCERO.- Por auto de 20 de mayo de 2014 se acordó el recibimiento a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones, habiéndose cumplido el trámite de conclusiones y señalándose para votación y fallo del recurso el día 15 de diciembre de 2015, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de mayo de 2013, que desestimó la reclamación deducida por la entidad actora contra liquidación derivada de acta de disconformidad relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006, por importe de 105.461,89 euros a devolver.

SEGUNDO.- La resolución recurrida deriva de la liquidación que trae causa del acta de disconformidad NUM001, incoada el día 15 de diciembre de 2011 por la Inspección de los Tributos a la entidad actora en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006. En dicha liquidación se hace constar, en síntesis, lo siguiente:

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 20 de mayo de 2010 y en el desarrollo de las mismas se han extendido diligencias en las fechas que se indican a continuación:

A) Diligencias en las siguientes fechas: nº 1: 08/06/2010, nº 2: 15/06/2010, nº 3: 08/07/2010, nº 4: 13/10/2010, nº 5: 28/04/2011, nº 6: 31/05/2011, nº 7: 08/06/2011, nº 8: 12/09/2011, nº 9: 23/09/2011, nº 10: 07/10/2011, nº 11: 03/11/2011 y nº 12: 24/11/2011.

B) Aplazamientos: El día 27/10/2011 solicita por e.mail aplazamiento para tratar de conseguir la documentación solicitada en la diligencia de 13/10/2010. El día 19/01/2011 manifiesta por e.mail la imposibilidad de conseguir tal documentación.

C) Comunicaciones en las siguientes fechas:

- El 10/06/2010 se notificó comunicación de continuación de actuaciones de fecha 09/06/2010 en el domicilio fiscal inicial, C/Acuerdo, 34 de Madrid.

- El 13/04/2011 se intentó la notificación de comunicación de continuación de actuaciones en el domicilio C/Acuerdo, 34, sin que fuera posible ya que el obligado tributario había cambiado el domicilio a C/Rey Francisco, 7 6º dcha de Madrid, pudiendo ser notificada al día siguiente en dicho domicilio.

- El 28/04/2011 se notificó al contribuyente comunicación del inicio del procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado en operaciones vinculadas.

- El 31/05/2011 se le notificaron los métodos y criterios que van a ser tenidos en cuenta para la determinación de dicho valor.

- El 28/07/2011 se notificó comunicación de continuación de actuaciones de misma fecha.

- El 24/11/2011 se le notificó el acto de determinación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas.

En el cómputo del plazo de duración de las actuaciones debe atenderse a las siguientes circunstancias:

- Retraso aportar documentación solicitada: del 08/06/2010 al 19/01/2011.

- Solicitud de aplazamiento: del 15/06/2010 al 30/06/2010.

- Solicitud de aplazamiento: del 30/06/2010 al 08/07/2010.

- Solicitud de aplazamiento: del 08/07/2010 al 28/07/2010.

- Solicitud de aplazamiento: del 28/07/2010 al 13/10/2010.

- Solicitud de aplazamiento: del 13/10/2010 al 27/10/2010.

- Solicitud de aplazamiento: del 27/10/2010 al 19/01/2011.

- Solicitud de aplazamiento: del 01/09/2011 al 06/09/2011.

- Solicitud de aplazamiento: del 16/09/2011 al 23/09/2011.
- Solicitud de aplazamiento. del 30/09/2011 al 07/10/2011.
- Solicitud de aplazamiento: del 14/10/2011 al 03/11/2011.

Estas dilaciones imputables al obligado tributario vienen motivadas por el retraso en la aportación de la siguiente documentación:

- Los justificantes de las anotaciones contables, en concreto las facturas recibidas por Pequeñas Gabelas S.L.
- Los contratos y documentos con transcendencia tributaria, en concreto los contratos entre la sociedad Pequeñas Gabelas S.L. con los clientes y con D^a Milagros.
- Los extractos de las cuentas bancarias de que era titular el obligado tributario.

La falta de aportación de esta documentación impedía continuar con las actuaciones de comprobación e investigación.

Por lo que considerando las circunstancias anteriores, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 264 días, y el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras concluiría el día 7/02/2012.

La actividad desarrollada por el obligado tributario en los períodos comprobados fue "producción de películas cinematográficas", clasificada en el epígrafe 9.611 del IAE.

El obligado tributario había presentado declaraciones por los periodos comprobados, con resultado de 82.088,34 euros a ingresar en el ejercicio 2005 y de 9.635,39 euros a devolver en el ejercicio 2006, siendo devuelta esta última cantidad el 24 de octubre de 2007.

Para determinar la base imponible se ha seguido el método de estimación directa, modificándose los datos declarados por los siguientes hechos:

- La sociedad Pequeñas Gabelas S.L. comenzó sus operaciones en fecha 9 de diciembre de 2003, teniendo como objeto: gabinete psicológico; producción e industrialización de producciones cinematográficas de corto y largo metraje; comercialización y producción de spot publicitarios para televisión o cualquier otro medio, visual o escrito; distribución de toda clase de producciones cinematográficas y vídeos; colaboración en prensa escrita.

- D^a Milagros es socia junto con su madre, D^a Berta, de la sociedad Pequeñas Gabelas S.L., B83840959, teniendo una participación de 23,99% y de 76,01% respectivamente. D^a Milagros es administradora única de la sociedad.

- El domicilio fiscal y social de la entidad Pequeñas Gabelas S.L. se encuentra situado desde el inicio de sus operaciones hasta finales del ejercicio 2007, en C/ DIRECCION000, NUM002 piso NUM003, letra DIRECCION001 de Madrid. Se trata de una vivienda propiedad de D^a Milagros y que constituyó su vivienda habitual. Según manifestó en diligencia de fecha 03/11/2011 "en dicha vivienda había un espacio dedicado a oficina, consistente en dos habitaciones destinadas al desarrollo de la actividad y que suponía aproximadamente un 20% del total de la vivienda". No se ha podido justificar dado que a finales del año 2007 hubo un derrumbe en el edificio y actualmente está en rehabilitación.

El domicilio fiscal actualmente tanto de Pequeñas Gabelas S.L. como de D^a Milagros es C/ Rey Francisco, nº 7, piso 6º dcha. de Madrid.

- En los ejercicios 2005 y 2006, la sociedad Pequeñas Gabelas S.L. obtuvo ingresos de explotación por importe de 352.675,70 euros y 105.951,47 euros, respectivamente; todos ellos relacionados con actividades en las que intervenía como artista su socia y administradora única D^a Milagros.

Año 2005

- El Terrat de Produccions S.L. ("Dos Rombos" y publicidad), 305.000,00 euros.
- Bocaboca Producciones ("Con dos tacones"), 17.310,00 euros.
- Mundinteractivos S.A. (consultas chat "Sexo a mediodía"), 8.413,48.
- Santillana Ediciones Generales S.L. (derechos de autor), 4.552,22.
- Ediciones Reunidas S.A. (colaboración en revista Man), 3.000,00.
- Tinkle Consultants S.L. (participación en promoción de la marca "Ben & Jerry"), 14.400,00.

Año 2006

- Bocaboca Producciones ("Con dos tacones"), 77.895,00 euros.
- Excmo. Ayuntamiento Fuenlabrada (pregón fiestas), 8.000,00.
- Idea Factory World (elaboración conclusiones Test del sexo) 6.500,00.
- El Terrat de Produccions S.L. (publicidad "Dos Rombos"), 5.760,00.
- Santillana Ediciones Generales S.L. (derechos de autor), 4.887,81.

- Random House Mondadori S.A. (derechos de autor), 2.908Ž66.

Los servicios facturados se corresponden con servicios prestados por Pequeñas Gabelas S.L. que, en el caso de El Terrat de Produccions S.L., Bocaboca Producciones S.L., Tinkle Consultants S.L. y Excmo. Ayuntamiento de Fuenlabrada, requerían necesariamente la intervención de D^a Milagros como actriz, presentadora y artista.

Tal y como se desprende de las facturas emitidas por Pequeñas Gabelas S.L. y de los contratos suscritos entre la sociedad y terceros, dichas actividades artísticas fueron servicios prestados en su totalidad por D^a Milagros, consistentes en la participación como actriz en series de televisión, presentación de programas de televisión, colaboraciones en revistas y prensa, participación en promociones y campañas publicitarias, cesión de los derechos de explotación de obras originales escritas, asistencia a eventos privados.

Se trata, por tanto, de servicios de carácter personalísimo como artista, prestados exclusivamente por D^a Milagros. Es decir, en todos los casos el contenido esencial de los servicios prestados requería la presencia de D^a Milagros y sus cualidades personales, guardando, por tanto, las retribuciones de dichos servicios relación directa con sus cualidades como artista, así como con su fama o popularidad.

No se ha aportado contrato de cesión de derechos de imagen ni derechos de autor, entre la sociedad Pequeñas Gabelas S.L. y D^a Milagros.

Respecto a los medios materiales con los que cuenta la sociedad, según el

inventario de activos aportado por el obligado tributario, el inmovilizado está constituido por una finca rústica (Nave El Raso) sita en el término municipal de Daimiel en la que se construyó una "casilla para fines de labranza", según consta en escritura de compraventa de 13/10/2005, la instalación eléctrica en dicha finca,

una cámara de vídeo digital, equipos informáticos, unas puertas de aluminio y un vehículo turismo.

En cuanto a los medios personales, en los ejercicios fiscales 2005 y 2006 la sociedad Pequeñas Gabelas S.L. ha satisfecho rendimientos del trabajo a D^a Milagros, socia y administradora de la entidad (30.000 y 22.500 euros, respectivamente) y a D^a Azucena, hermana de la anterior, (8.414Ž14 euros en cada uno de esos dos ejercicios).

El contenido de la relación jurídica entre cada uno de ellas y la sociedad es la que sigue:

D^a Milagros y Pequeñas Gabelas S.L. otorgaron en fecha 1 de febrero de 2005 contrato de alta dirección para la realización y desempeño de las funciones propias del cargo de gerente; funciones que esencialmente consistirán en la supervisión, control, coordinación, desarrollo e impulso de los diferentes departamentos de la empresa.

D^a Azucena, según el contrato aportado presta servicios a Pequeñas Gabelas S.L. como auxiliar administrativo a tiempo parcial, siendo la jornada de trabajo de 20 horas semanales. Según lo manifestado en diligencia de fecha 31/05/2011, "los trabajos desarrollados por D^a. Azucena eran los de administrativo en general, así como la colaboración en la gestión de eventos, artículos de prensa, el chat, gestión de los contratos, etc..."

La entidad no tiene ningún otro trabajador en los años de referencia.

- En el curso de las actuaciones se ha llevado a cabo un procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada entre el obligado tributario Pequeñas Gabelas S.L. y su socia y administradora única D^a Milagros. La operación a valorar son los trabajos realizados por D^a Milagros para la empresa Pequeñas Gabelas S.L., concretamente en relación con los servicios facturados por esta última a las empresas antes reseñadas.

En virtud de comunicación notificada el día 31 de mayo de 2011 se puso en conocimiento del obligado tributario los métodos y criterios que se iban a tener en cuenta para la determinación de dicho valor.

En cuanto al método a tener en cuenta en la valoración de la operación objeto del procedimiento, se le comunicaba que procedía la aplicación del método -principal- del precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, previsto en el art. 16.3.a) del texto refundido de la Ley.

Con fecha 24 de noviembre de 2011 se motivó y comunicó el valor de mercado resultante del procedimiento.

Los ingresos percibidos de terceros por la entidad Pequeñas Gabelas S.L. con motivo de las intervenciones de D^a Milagros, los cuales han sido pactados entre partes independientes, son notablemente superiores a los que aquélla retribuye a ésta última por su condición de empleado.

Es condición de aplicabilidad de la regla de valoración en operaciones vinculadas que el precio convenido entre las personas o entidades intervinientes hubiera determinado una tributación en España inferior a la que hubiese correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación, considerando a estos efectos el conjunto de personas y entidades vinculadas

En el presente caso se produce una menor tributación en la medida en que, a juicio de la Inspección, de la valoración de mercado de los servicios prestados por D^a Milagros a la entidad Pequeñas Gabelas S.L. ha de resultar una cantidad superior a imputar por la primera como renta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinando un tipo de gravamen superior al del Impuesto sobre Sociedades.

En base al método aplicado y a los criterios expuestos, la Inspección fijó el valor de mercado de la citada operación vinculada en 322.250,55 euros (ejercicio 2005) y en 50.108,21 euros (ejercicio 2006).

Para la determinación de estos valores se ha considerado que el precio de mercado que hubieran pactado dos partes independientes se calcularía a partir de los ingresos obtenidos de terceros por la sociedad Pequeñas Gabelas S.L. como contraprestación de los servicios personalísimos prestados por D^a Milagros, ingresos que fueron de 352.675,70 euros en 2005 y de 105.951,47 euros en el ejercicio 2006, habiéndose minorado el valor de mercado con los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos.

Respecto a los gastos contabilizados por la entidad Pequeñas Gabelas S.L., para el cálculo del valor de mercado no se han tenido en cuenta determinados gastos por no estar relacionados con la actividad artística, en concreto, gastos de arrendamiento de un vehículo, reparaciones y conservación, suministros, viajes, locomoción, etc., así como gastos de los que no se han aportado facturas.

Dicho lo anterior, la labor realizada por la entidad Pequeñas Gabelas S.L. puede calificarse de accesoria a la labor de D^a Milagros, estimándose que la sociedad no aporta un valor añadido a su labor más allá que la de los gastos que se relacionan, todo ello habida cuenta de que se trata de servicios personalísimos, donde la función esencial de la prestación de los mismos la asumía D^a Milagros, que además asumía los riesgos de la contratación y aportaba el principal activo, esto es, sus propias cualidades como artista.

En cuanto a los medios materiales con los que cuenta la sociedad, según el inventario de activos aportado, todos son susceptibles de haber sido destinados a finalidades de carácter personal y no de la actividad, por lo que no se pueden entender exclusivamente afectos al ejercicio de la actividad artística.

No cabe entender que con dichos bienes, junto con los medios personales anteriormente indicados, pueda la sociedad por sí sola prestar los servicios que constituyen la actividad que realiza sin la participación de D^a Milagros.

Dado que la retribución de Pequeñas Gabelas S.L. a D^a Milagros es un gasto relacionado con la obtención de sus ingresos y, por tanto, deducible en el Impuesto sobre Sociedades y teniendo en cuenta los importes declarados por la entidad por las retribuciones satisfechas a aquélla, procede disminuir la base imponible del impuesto, en los años 2005 y 2006, por la diferencia entre la valoración efectuada y el gasto declarado.

De acuerdo con todo lo expuesto, la regularización por la operación vinculada determina una disminución de la base imponible declarada, mientras que la no admisión de ciertos gastos implica el aumento de dicha base.

Así, en el ejercicio 2005 procede una disminución de la base imponible por la operación vinculada de 292.250,55 euros y un incremento por gastos no deducibles de 27.494,96 euros, con una disminución total de la base imponible de 264.755,59 euros. Y en el ejercicio 2006 procede realizar una disminución de la base por operación vinculada de 27.608,26 euros y un aumento por gastos no deducibles de 25.088,23 euros, resultando una disminución total de la base imponible de 2.520,03 euros.

Teniendo en cuenta la valoración efectuada a la operación vinculada entre D^a Milagros y Pequeñas Gabelas S.L., se incoa en esta misma fecha acta de disconformidad a D^a Milagros por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodos 2005/ 2006, donde se realiza la correspondiente corrección resultante de la valoración a valor de mercado de la operación vinculada de referencia, considerando un aumento de su base imponible declarada en concepto de rendimientos del trabajo por la diferencia entre el valor convenido

por las partes como retribución de D^a Milagros y el valor de mercado que ha sido determinado por la Inspección.

En virtud de lo expuesto, la Jefa de la Oficina Técnica de Inspección dictó acuerdo en fecha 2 de febrero de 2012 mediante el cual practicó liquidación con un importe total a devolver de 105.461,89 euros (82.770,46 euros de cuota y 22.691,43 euros de intereses de demora). Esta liquidación se notificó el día 7 de febrero de 2012.

TERCERO.- La entidad actora solicita en la demanda la anulación de la liquidación impugnada, alegando en apoyo de tal pretensión, en primer lugar, la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria por haber superado las actuaciones inspectoras el plazo máximo de doce meses, a cuyo efecto destaca que es incorrecta la imputación de dilaciones indebidas al contribuyente por falta de aportación de documentos, pues en la comparecencia de 13 de octubre de 2010 aportó toda la documentación con la que contaba y manifestó que no disponía del resto de los contratos, indicando asimismo que buena parte de los mismos habían sido contratos verbales, lo que se reiteró el día 27 del mismo mes y el 19 de enero de 2011, fecha en que se comunicó vía e-mail a la Inspección que seguían sin obrar en su poder los contratos requeridos. Por ello, considera que no se pueden imputar al inspeccionado al menos 96 días (del 13 de octubre de 2010 al 19 de enero de 2011), pues la Inspección no puede estar inactiva con la excusa de que el contribuyente no ha aportado algo que de forma reiterada ha declarado no tener en su poder, pues la inexistencia de los citados contratos no paralizó ni entorpeció las actuaciones inspectoras.

Rechaza también la dilación comprendida entre el 16 y el 23 de septiembre de 2011 porque el plazo para aportar la documentación requerida era inferior a los diez días previstos en la normativa, por lo que el contribuyente se vio obligado a solicitar aplazamiento, y ello no puede amparar la existencia de una dilación indebida, pues supondría dar validez a actuaciones que sólo pretenden conceder más plazo a la Administración.

Y por los mismos motivos rechaza las dilaciones comprendidas entre el 30 de septiembre y el 7 de octubre de 2011 y del 14 de octubre al 3 de noviembre de 2011, que evidencian el modo de actuar de la Inspección, que acuciada por los plazos, fuerza al contribuyente a solicitar aplazamientos.

Por ello, la actora estima que de la duración total de las actuaciones (628 días) habría que descontar 147 días, lo que arroja un total de 481 días, de modo que se ha superado el plazo máximo establecido legalmente.

Aduce la recurrente, a continuación, que no procede aplicar la normativa que regula las operaciones vinculadas por contar la sociedad Pequeñas Gabelas S.L. con medios materiales y personales, conforme al art. 16.7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que no señala su volumen ni requiere que sean esenciales, sólo exige que existan. En cuanto a los medios personales, afirma que en los ejercicios 2005 y 2006 contaba con los servicios de D^a Azucena, que además de su trabajo administrativo, se encargaba de la gestión de contratos, colaboración en la gestión de eventos, elaboración de los artículos de prensa y libros, así como consultas del chat. Y sobre los medios materiales, señala que la sociedad desarrolla su actividad en el inmueble sito en la DIRECCION000 n^o NUM002, afecto en un 20% de su superficie, lo que reconoció la Inspección en la liquidación, agregando que también dispone de los otros medios materiales que figuran en la contabilidad. Por tanto, considera que no procede ninguna valoración de mercado de la operación vinculada y que, por mandato legal, el valor de mercado es la contraprestación satisfecha.

Expone seguidamente que el valor de mercado fijado por la Inspección carece de motivación al no estar basado en un sistema metodológico ni en un informe razonado, estando ante una mera opinión, no teniendo cobertura jurídica que los ingresos de la sociedad se trasladen a una sola persona física, añadiendo, con respecto al método de valoración empleado, que al no contemplar un margen de beneficio razonable para la sociedad se desvirtúa la esencia de tal método.

Además, la entidad actora considera arbitraria la calificación de las rentas como rendimientos del trabajo al no concurrir aquí las notas de dependencia y ajenidad propias de la relación laboral, por lo que tenían que haberse calificado como rentas de la actividad profesional, lo que incide en la admisión de gastos.

Muestra también su disconformidad con la decisión de rechazar el carácter deducible de determinados gastos, destacando ante todo que en el expediente no figuran los soportes justificativos de los gastos de la entidad que fueron aportados a las actuaciones. Alega además que debe estarse al concepto de "gasto contable", que es el realizado para obtener los ingresos, y que la carga de la prueba recae sobre la Administración, reclamando en definitiva la deducción de todos los gastos no admitidos en la liquidación impugnada.

Igualmente se indica en la demanda que la liquidación ha incurrido en un error manifiesto en cuanto al ejercicio 2005, pues expresa que los ingresos de ese año son de 352.675€70 euros, cuando realmente son de 338.275€70 euros, error que resulta del propio expediente al constar en él las cuentas anuales presentadas por la sociedad con la referida cantidad, de manera que la cifra de ingresos del citado ejercicio debe corregirse a la baja en 14.400€00 euros.

CUARTO.- El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora argumentando, sobre la alegada prescripción, que dado que en la demanda se reconoce que el hecho de que la duración del procedimiento inspector haya superado o no el plazo legal no tiene trascendencia alguna, considera innecesario analizar las razones alegadas de contrario, análisis que ya ha realizado el TEAR de Madrid con la suficiente extensión.

Alega además que teniendo en cuenta el carácter personalísimo de las prestaciones realizadas por la administradora única y socia de la recurrente, la creación de una sociedad no tiene otra finalidad que conseguir una tributación menor, como consecuencia de la aplicación de unos tipos impositivos inferiores a los que serían aplicables en caso de haber facturado como persona física, por lo que existe una operación vinculada entre la entidad actora y D^a Milagros, habiendo facturado aquélla cantidades muy superiores a las que recibe ésta como empleada, cuando realmente las actividades facturadas por la actora son propias de la persona física, lo que resulta más evidente dado que la sociedad carece de medios personales y materiales, con la excepción del trabajo como administrativo de la hermana de la Sra. Milagros y de los elementos materiales recogidos en la liquidación, todos ellos susceptibles de haber sido dedicados a finalidades de carácter personal y no de la actividad, siendo evidente que sin la utilización de dichos medios la sociedad podría realizar perfectamente su objeto social, al contrario de lo que ocurre con la actividad de D^a Milagros, que es esencial para el logro de dicho objeto. Así pues, se ha montado una estructura ficticia que no responde a ninguna justificación real, salvo la de obtener una ventaja fiscal.

En cuanto a los cálculos realizados por la Inspección para determinar el valor de mercado, el método seguido es el establecido en el art. 16.3.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, de modo que la actuación administrativa debe considerarse suficientemente motivada.

Y respecto de los gastos no admitidos por la Inspección, en la liquidación se especifican de forma pormenorizada las razones de su no admisión, bien por no haber presentado las facturas, bien por tratarse de gastos que no tienen nada que ver con la actividad de la sociedad, por lo que también en este punto se debe entender perfectamente motivada la actuación de la Administración.

QUINTO.- Delimitado en los términos expuestos el ámbito del proceso, en primer lugar debe examinarse el motivo del recurso que plantea la prescripción del derecho de la Administración tributaria para practicar liquidación por haber durado las actuaciones inspectoras más de doce meses.

Ante todo hay que destacar que si bien es cierto, como indica el Abogado del Estado, que en la demanda -página cuatro- se afirma que la duración de las actuaciones "no tiene trascendencia real en el resultado del expediente al no estar afectado el concepto y ejercicio regularizado a prescripción alguna (al momento de dictarse la liquidación no habría prescrito el IS 2007)", tal afirmación, como expresamente consta en la frase transcrita, hace referencia al ejercicio 2007 del Impuesto sobre Sociedades, cuya regularización no es objeto de este proceso, en el que se impugna la liquidación correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006 del mencionado tributo, periodos respecto de los cuales se solicita la prescripción del derecho de la Administración en la página once de la demanda.

Sentado lo anterior, el art. 66.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que prescribe a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, plazo que comienza a contarse desde el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, de acuerdo con el art. 67.1 del mismo texto legal, interrumpiéndose el reseñado plazo por cualquier acción de la Administración, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la liquidación de los elementos de la obligación tributaria, a tenor del art. 68.1.a) de la LGT.

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 150.1 de la Ley General Tributaria, las actuaciones inspectoras deberán concluir en el plazo de doce meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio de las mismas, finalizando tales actuaciones en la fecha en que se notifique el acto administrativo resultante de las mismas.

Y el apartado 2 del mismo art. 150 de la LGT determina las consecuencias del incumplimiento del aludido plazo:

"2. (...) el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

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

Por tanto, la superación del plazo legal de doce meses comporta que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de dichas actuaciones, en cuyo caso el plazo de prescripción debe contarse a partir de la fecha en que finaliza el plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, produciéndose la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria si media el indicado plazo legal entre esa fecha y aquella en que se notificó la liquidación que puso fin a la inspección.

Pues bien, como se ha indicado en el segundo fundamento jurídico de esta sentencia, la Inspección imputó al sujeto pasivo diversos periodos de dilación, 264 días en total, mostrando su disconformidad la parte actora con los siguientes periodos: del 13 de octubre de 2010 al 19 de enero de 2011 (96 días), del 16 al 23 de septiembre de 2011 (7 días), del 30 de septiembre al 7 de octubre de 2011 (7 días) y del 14 de octubre al 3 de noviembre de 2011 (20 días).

A) La primera dilación que se imputa al contribuyente comprende desde el día 8 de junio de 2010 al 19 de enero de 2011 (225 días) por retraso en aportar la documentación requerida. En la demanda se reconoce que no fue aportada toda la documentación solicitada, si bien se expresa que el día 13 de octubre de 2010 el obligado tributario presentó la documentación que tenía en su poder y afirmó al actuario que no disponía de los restantes documentos solicitados, por lo que estima que a partir de esa fecha no se puede imputar ninguna dilación.

Sin embargo, la diligencia núm. 4, de fecha 13 de octubre de 2010, no tiene el contenido que invoca la parte recurrente. En efecto, en ella se expone que de la documentación solicitada en la comunicación de inicio de las actuaciones y no presentada hasta entonces, se aportaban en esa fecha las facturas recibidas y varios contratos, pero no figura declaración alguna del obligado tributario en el sentido alegado en la demanda, sino que por el contrario solicitó aplazamiento hasta el día 27 de octubre de 2010 para presentar la documentación requerida, por lo que de nuevo fue advertido de que los retrasos en el cumplimiento de los requerimientos de aportación de documentos serían considerados dilaciones por causa no imputable a la Administración.

Pero el día 27 de octubre de 2010 no se celebró ninguna comparecencia porque ese mismo día la representante del obligado tributario envió un e-mail al actuario en el que pedía aplazamiento de las actuaciones y añadía que "en cuanto obre en mi poder la documentación que me solicitabas en la última diligencia me pondré en contacto contigo para reanudar las actuaciones inspectoras".

Es indudable que los datos expuestos contradicen la tesis que se mantiene en la demanda y evidencian que el obligado tributario, lejos de afirmar que no podía presentar el resto de la documentación solicitada, se comprometió a su aportación.

Por último, el día 19 de enero de 2011 la representante del contribuyente remitió otro e-mail al actuario expresando que a tal fecha no habían tenido éxito las gestiones tendentes a la localización de los contratos no aportados.

Así las cosas, el art. 104.2 de la Ley General Tributaria, precepto referido a los plazos de resolución, proclama en su párrafo segundo:

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

Y el art. 104 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprobó el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, precepto referido a las dilaciones por causa no imputable a la Administración, establece:

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

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

efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa."

La sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (recurso número 485/207) recoge los criterios interpretativos que se deben utilizar para determinar la existencia o no de dilaciones imputables al obligado tributario. Estos criterios son los siguientes:

- En el concepto de dilación se incluyen tanto las demoras expresamente solicitadas como las pérdidas materiales de tiempo provocadas por la tardanza en aportar datos y elementos de juicio imprescindibles.

- Dilación es una idea objetiva desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado.

- Al mero transcurso del tiempo debe añadirse un elemento teleológico al ser necesario que impida a la inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.

- Hay que huir de criterios automáticos pues no todo retraso constituye una dilación imputable al sujeto inspeccionado.

Estos mismos criterios son asumidos por la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2011, que declara:

"... 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 válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento".

Aplicando la anterior doctrina, la Sala considera ajustada a Derecho la dilación imputada por la inspección en este caso (225 días) al ser evidente que la documentación parcial aportada por el interesado no permitía continuar con normalidad las actuaciones de comprobación encaminadas a determinar las relaciones que la sociedad mantenía tanto con su administradora única como con terceros, para lo que era necesario examinar los contratos suscritos entre ellos y los restantes documentos aludidos en el acuerdo de liquidación, sin que pueda admitirse la tesis de la actora, pues el actuario no venía obligado a extraer ninguna consecuencia jurídica derivada de esa omisión hasta que el interesado no manifestó de forma clara y terminante que no podía aportar el resto de la documentación requerida, lo que no se produjo hasta el 19 de enero de 2011. En este punto, debe recordarse que los retrasos que no dependen de la conducta dilatoria de la Administración tributaria no deben imputarse a ésta, fin que no se cumpliría si la dilación no se imputase a quien no aporta toda la documentación necesaria para realizar la comprobación.

B) La segunda dilación comprende desde el día 16 al 23 de septiembre de 2011 (siete días) y se combate por no haber respetado el plazo mínimo de diez días exigido para aportar la documentación, lo que obligó a pedir aplazamiento.

Para examinar esta cuestión hay que partir del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que en su art. 55.2, referido a "requerimientos individualizados para la obtención de información", establece:

"2. En los requerimientos de información se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para aportar la información solicitada.

No obstante, cuando las actuaciones de obtención de información se realicen por los órganos de inspección o de recaudación podrán iniciarse inmediatamente, incluso sin previo requerimiento escrito, en caso de que lo justifique la naturaleza de los datos a obtener o de las actuaciones a realizar y el órgano actuante se limite a examinar documentos, elementos o justificantes que deban estar a su disposición. Cuando se trate de documentos, elementos o justificantes que no deban estar a disposición de dichos órganos, se concederá a las personas o entidades requeridas un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para aportar la información solicitada o dar las facilidades necesarias a los órganos de inspección o de recaudación actuantes para que puedan obtenerla directamente."

Y el art. 171.1 y 3 del mismo Reglamento, norma referida expresamente a las actuaciones y procedimiento de inspección, establece:

"1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.

b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.

c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.

d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.

e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

(...)

3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración."

En la diligencia de 12 de septiembre de 2011 se requirió al inspeccionado para justificar un gasto y se dispuso que las actuaciones se reanudarían el día 16 de septiembre de 2011, habiéndose solicitado ampliación de tal plazo hasta el día 23 de septiembre del mismo año.

La Administración considera que se trata de una solicitud de ampliación que debe considerarse dilación imputable al obligado tributario por aplicación del art. 104.c) del Real Decreto 1065/2007, pero lo cierto es que esa solicitud estuvo precedida del incumplimiento por el actuario del plazo mínimo de diez días para aportar el documento, lo que tiene indudables consecuencias ya que la dilación no puede comenzar hasta el día siguiente al del fin del plazo concedido para atender el requerimiento.

El TEAR expresa en la resolución recurrida que el plazo concedido por el actuario era razonable dado que la documentación requerida no era abundante y debía estar a disposición de la Inspección. Sin embargo, como se infiere de los preceptos reglamentarios antes transcritos, la concesión de ese plazo mínimo no se hace en función del volumen de documentación requerida, sino del hecho de que los documentos o justificantes solicitados deban estar o no a disposición de los órganos de inspección. Y en este caso, a pesar de lo que indica el TEAR, el justificante del gasto referido al apunte contable "pago alquiler Acuerdo 34" no fue requerido hasta el 12 de septiembre de 2011, por lo que en tal fecha no tenía que estar a disposición del actuario, de modo que tenía que haberse otorgado un plazo no inferior a diez días para su aportación, periodo de dilación que no es imputable al contribuyente. Y dado que la solicitud de aplazamiento estuvo motivada en el incumplimiento de tal plazo, es claro que esa petición no puede amparar la imputación de la reseñada dilación al obligado tributario.

Pero no puede excluirse toda la dilación, sino sólo seis días, que sumados a los cuatro días concedidos por el actuario para presentar la documentación, alcanzan los aludidos diez días, pues de admitirse los siete días pretendidos por la actora se estaría superando aquel plazo (7+4=11), de manera que la dilación queda reducida a un día.

C) La tercera dilación discutida comprende desde el 30 de septiembre de 2011 hasta el día 7 de octubre de 2011 (siete días) y se impugna con el mismo fundamento que la anterior.

En la diligencia de 23 de septiembre de 2011 se solicitó al contribuyente la aportación de nueva documentación y se señaló el día 30 del mismo mes para continuar las actuaciones (siete días), habiéndose solicitado aplazamiento por el interesado hasta el día 7 de octubre de 2011.

De nuevo nos encontramos ante el incumplimiento del plazo mínimo de diez días para aportar la documentación solicitada, por lo que son aplicables los mismos argumentos invocados para resolver la dilación analizada en el anterior apartado, pues en este caso tampoco tenían que estar a disposición del actuario previamente los documentos requeridos.

Así, el periodo de diez días se alcanza sumando tres días a los siete que había otorgado el actuario para aportar los documentos solicitados, de modo que la dilación queda reducida a cuatro días.

D) La última dilación se refiere al periodo comprendido entre el 14 de octubre y el 3 de noviembre de 2011 (20 días) y es impugnada por la recurrente con idénticos argumentos.

En este caso, en la diligencia de fecha 7 de octubre de 2011 se reiteró la solicitud de documentación requerida en la anterior diligencia y se señaló el día 14 de octubre para continuar las actuaciones, si bien el contribuyente pidió aplazamiento hasta el día 3 de noviembre.

El presente supuesto difiere de los anteriores, pues en éste se requirió una documentación que ya había sido solicitada previamente, por lo que aquí no es de aplicación el plazo mínimo de diez días, toda vez que en la fecha del nuevo requerimiento (día 7 de octubre de 2011) ya tenía que estar a disposición del actuario la documentación, siendo imputable la dilación al obligado tributario.

Por tanto, los 264 días de dilación imputados al obligado tributario deben reducirse en 9 días, quedando fijada la dilación total en 255 días, que deben excluirse para determinar la duración real de las actuaciones inspectoras.

Así, puesto que dichas actuaciones se iniciaron el día 20 de mayo de 2010 y finalizaron el día 7 de febrero de 2012 con la notificación de la liquidación, su duración total fue de 629 días, de los que deben descontarse 255 días por las indicadas dilaciones, de modo que su duración real fue de 374 días, que supera el plazo máximo de doce meses (365 días), motivo por el que no se interrumpió la prescripción como consecuencia de tales actuaciones, a tenor del , General Tributaria.

Por ello, el plazo legal de prescripción de cuatro años tiene que computarse desde las fechas en que finalizaron los plazos para presentar las declaraciones correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006 del Impuesto sobre Sociedades, declaraciones que, conforme al art. 136.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, tienen que presentarse dentro de los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del respectivo periodo impositivo, es decir, el 25 de julio de 2006 (ejercicio 2005) y el 25 de julio de 2007 (ejercicio 2006), por lo que había transcurrido el plazo de cuatro años respecto de ambos ejercicios cuando se notificó la liquidación a la actora el día 7 de febrero de 2012.

En atención a lo expuesto, es procedente declarar prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria referida a los ejercicios 2005 y 2006 del Impuesto sobre Sociedades, lo que conlleva la estimación del recurso y la anulación de la liquidación recurrida, sin necesidad de analizar los restantes motivos de impugnación invocados en la demanda.

SEXTO.- De acuerdo con lo dispuesto en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción, precepto reformado por la Ley 37/2011, se imponen las costas a la Administración demandada.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLO

Estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad PEQUEÑAS GABELAS, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de mayo de 2013, que desestimó la reclamación deducida contra liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006, anulando y dejando sin efecto la resolución recurrida así como la liquidación de la que trae causa, con imposición de costas a la Administración demandada.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación para la unificación de doctrina.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que como Secretario certifico.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052015101172