

EDJ 2017/174975

TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 12-7-2017, nº 697/2017, rec. 1317/2015
Pte: Ornosá Fernández, Mª Rosario

Resumen

Tributos. IS. Incongruencia. El TSJ establece que incurre en incongruencia la resolución del TEAR que carece de la necesaria coherencia interna, en cuanto no observa la necesaria correlación entre la ratio decidendi y lo resuelto en la parte dispositiva, así como la adecuada conexión entre los hechos definidos y los argumentos jurídicos utilizados (FJ 7).

NORMATIVA ESTUDIADA

Ley 27/2014 de 27 noviembre de 2014. Ley del Impuesto sobre Sociedades
art.16.8

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	2
FUNDAMENTOS DE DERECHO	2
FALLO	13

FICHA TÉCNICA

Favorable a: Administración estatal, Contribuyente; Desfavorable a: Administración estatal, Contribuyente
Procedimiento: Recurso contencioso-administrativo

Legislación

Cita art.21, art.21.bi de RD 634/2015 de 10 julio de 2015. Rgto. del Impuesto sobre Sociedades
Cita art.14.1.e, art.16 de Ley 27/2014 de 27 noviembre de 2014. Ley del Impuesto sobre Sociedades
Cita RD 1793/2008 de 3 noviembre de 2008. Modifica Rgto. Impuesto sobre Sociedades
Cita Ley 36/2006 de 29 noviembre de 2006. Medidas para prevención del fraude fiscal
Cita art.25.1.d de Ley 35/2006 de 28 noviembre de 2006. IRPF y modificación parcial del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
Cita RD 1777/2004 de 30 julio de 2004. Rgto. del Impuesto sobre Sociedades
Cita art.218.2 de Ley 1/2000 de 7 enero de 2000. Ley de Enjuiciamiento Civil LEC
Cita RD 537/1997 de 14 abril de 1997. Reglamento del Impuesto de Sociedades
Cita art.248, dad.15 de LO 6/1985 de 1 julio de 1985. Poder Judicial
Cita art.24.1, art.24.2 de CE de 27 diciembre de 1978. Constitución Española

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

33009750

NIG: 28.079.00.3-2015/0025743

Procedimiento Ordinario 1317/2015

Demandante: PANRIVER 56 SL

PROCURADOR D./Dña. FRANCISCO ABAJO ABRIL

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA 697

RECURSO NÚM.:1317-2015

PROCURADOR D. FRANCISCO ABAJO ABRIL

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornos Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Carmen Álvarez Theurer

En la Villa de Madrid a 12 de Julio de 2017

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 1317/2015, interpuesto por PANRIVER 56 SL, representada por el Procurador D. Francisco Abajo Abril, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 28 de septiembre de 2015, que desestimó las reclamaciones económico administrativas 28/10017/14, 9235/14 y 10018/14, deducidas contra tres acuerdos de liquidación relativos al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009.

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 así como la liquidación y el acuerdo sancionador de los que trae causa.

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

TERCERO.- - No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba quedaron conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 11 de julio de 2017, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Dña. María Rosario Ornos Fernández, 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 28 de septiembre de 2015, que desestimó las reclamaciones económico administrativas 28/10017/14, 9235/14 y 10018/14, deducidas contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid:

-Acuerdo de liquidación derivado del acta suscrita en disconformidad A02-72327772, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, limitada a la corrección valorativa practicada de la operación vinculada entre PANTOMAR SL y PANRIVER 56 SL, por un importe total a ingresar de 45.284,29 €. Reclamación 28/9235/14.

-Acuerdo de liquidación derivado del acta suscrita en disconformidad A02-72327806, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, donde además de reflejar la corrección valorativa resultante del procedimiento de comprobación del valor de mercado de la anterior operación vinculada, se corrige la valoración resultante del procedimiento del valor de mercado entre PANRIVER 56 SL y D^a. Agueda, por un importe total a devolver 110.135,67 €. Reclamación 28/10017/14.

-Acuerdo de liquidación derivado del acta suscrita en disconformidad A02-72327833, donde además de las anteriores correcciones valorativas se documentan los demás elementos resultantes de la regularización tributaria que procede, por un importe 32.562,13 €. Reclamación 28/10018/14.

SEGUNDO.- - La entidad actora señala en la demanda que con motivo de esas actuaciones, que han afectado a D^a Agueda y a sus sociedades participadas, la Inspección ha emitido un total de cuarenta y una liquidaciones tributarias, cada una de ellas compuestas de múltiples documentos como actas, informes de inspección, liquidaciones, propuestas de sanción, acuerdos de resolución, cuyo contenido es básicamente una repetición literal el uno del otro, y cuyos cálculos económicos no pueden ser entendidos, dada la ausencia de explicación que se contiene de cómo se llega a ellos, así como del juego de las diferentes cuotas que se liquidan para un mismo ejercicio.

La Inspección no ha seguido el procedimiento previsto por el artículo 16.9 de la LIS y en su desarrollo reglamentario, conforme al que la valoración de las operaciones se debe llevar a cabo en el seno del procedimiento del sujeto objeto de comprobación; en este caso de D^a Agueda. Según disponen las normas que regulan este procedimiento, sólo una vez deviene firme el valor determinado en sede de la comprobación de la socia (en el que pueden participar las entidades vinculadas tal y como al efecto se dispone), solo entonces, se pueden emitir liquidaciones a las personas o entidades vinculadas, usando aquel valor ya devenido firme.

Ello es trascendente pues de tal forma, en la vía de revisión contra la valoración y la liquidación practicada respecto del obligado tributario únicamente entraría en juego una única valoración, un único tributo y un único sujeto pasivo, con una única liquidación, o con dos como máximo, que serían acumulables a los efectos de su revisión,

El presente recurso tiene como objeto la valoración y liquidaciones referentes al Impuesto sobre Sociedades de la sociedad PANRIVER 56 SL en el ejercicio 2009; tras la desestimación de la reclamación económico-administrativa interpuesta ante el TEAR de Madrid. Sin embargo, los efectos de la valoración que se contiene y de las liquidaciones resultantes no podrán ser objeto de revisión por este Tribunal por haber sido imputadas a la socia D^a Agueda en un acto distinto y separado del que aquí se revisa, en una acta y liquidación distinta que por su cuantía es ahora objeto de revisión por el TEAC.

Esta falta de adecuación al procedimiento se pone también de manifiesto en el expediente administrativo del recurso, que resulta caótico por recoger documentos y actos administrativos referentes al conjunto de la regularización, esto es, a otros sujetos pasivos, otros impuestos y otros ejercicios, a pesar de que no pueden ser revisados en este procedimiento.

Se alega a continuación la incorrecta aplicación del art.16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, causando deficiencias de motivación e indefensión.

D^a Agueda en los ejercicios de referencia, 2009 y 2010 ejercitaba su actividad artística a través de las sociedades PANRIVER 56 SL y PANTOMAR.

Para la comprobación y posterior regularización, ante el hecho de que los ingresos de la actividad fueron obtenidos por esta sociedad y no por la propia artista, la Inspección aplica el régimen de las operaciones vinculadas, al objeto de imputar a la socia las rentas obtenidas en sede de las sociedades.

La Inspección hace caso omiso a las disposiciones normativas de este régimen establecidas en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades : a las dos sociedades, se les reducen sus ingresos fiscales, y en consecuencia su Impuesto sobre Sociedades, y a la socia, a quien se le aumenta la base imponible de su IRPF en la misma medida en que se reduce a las sociedades,

La revisión de todo ello debería ser efectuada por un mismo órgano, pues se trata de una única regularización.

De haberse seguido el procedimiento correcto, la comprobación del valor debería haberse llevado a cabo en sede del procedimiento incoado frente a D^a Agueda, pues es su situación tributaria la que se regulariza (art. 16.9.1º LIS),

Y las actuaciones, deberían haberse entendido de forma exclusiva con ella, sin intervención de ninguna de las sociedades. A las sociedades sólo se les aplicaría el valor determinado en la regularización llevada a cabo en sede de D^a Agueda, una vez la valoración hubiera adquirido firmeza (art. 16.9.3º).

El valor de mercado debió de ser determinado en sede de la comprobación de la socia. Por ello la valoración es nula de pleno derecho, como lo son también las liquidaciones tributarias.

Alega a continuación la improcedencia de la aplicación del régimen de las operaciones vinculadas. El régimen de las operaciones vinculadas no es aplicable respecto de las rentas que perciben las sociedades por los servicios que éstas facturan a terceros, con el objeto de imputar esos ingresos al socio persona física profesional o artista. De ser así, los profesionales y artistas estarían discriminados frente a los demás empresarios, estableciéndose por vía interpretativa un nuevo régimen de transparencia fiscal no establecido por el legislador.

Indica que es importante incidir en el hecho de que D^a Agueda no realizó ningún trabajo para las sociedades, y por tanto no puede ser objeto de valoración. Esta afirmación es una pura falacia que la Inspección se ve obligada a articular para poder sostener el procedimiento bajo el artículo 16 de las LIS. No hay ningún trabajo prestado por D^a Agueda a ninguna de sus sociedades, que no fuera la propia gestión de las sociedades, y que por tanto pueda ser valorado con referencia a ingresos por cuestiones artísticas o de imagen abonados por terceros.

La realidad es que no hay ninguna prestación de servicios entre la socia y la sociedad. La hay, sin duda, entre la sociedad y el tercero que la contrata. Pero en ningún caso entre la socia y la sociedad, a quien la socia no presta ningún otro servicio distinto de la gestión de la propia sociedad. Lo único que podrá valorarse es si la retribución abonada al socio gestor por la gestión es acorde con el valor de mercado en cuanto a la gestión de artistas.

La AEAT al realizar la valoración de las operaciones vinculadas toma en consideración los ingresos de la actividad de PANRIVER 56 SL en el ejercicio 2009 por las actuaciones en conciertos, entrevistas y canciones de D. Agueda.

Los profesionales, los artistas y deportistas, al igual que quienes realizan actividades empresariales e industriales pueden amparar su actividad bajo una sociedad mercantil, que protege sus patrimonios personales de los riesgos de la actividad, y les dota del tratamiento fiscal que las normas establecen,

La constitución de una sociedad mercantil es un derecho que tiene todo profesional para emprender y desarrollar su actividad empresarial. Es una opción que viene vinculada a la necesidad de crear un tipo social que permita limitar la responsabilidad de los socios sobre el devenir del negocio. Las rentas que los socios perciben de las sociedades por su actividad en ellas, obtienen el tratamiento que corresponde a su fuente: bien renta del trabajo si es por trabajo personal o de la actividad profesional; o bien renta de capital mobiliario si es por la distribución de los beneficios de la sociedad.

El hecho de que exista un tipo tributario distinto entre la renta de las personas físicas y la de las sociedades no conlleva por ello que las sociedades sean utilizadas con fines fiscales defraudatorios, pues el traspaso de los fondos de la sociedad al socio acarrearía la carga tributaria correspondiente por renta del capital mobiliario, que viene a igualar la carga tributaria total a la soportada por las personas físicas que actúan por sí mismas. El beneficio que se remanse tributaría al tipo del Impuesto sobre Sociedades, hasta que sea distribuido a los socios, momento en el cual de nuevo se someterá al IRPF para igualar la carga tributaria. Hasta entonces esa renta no estará a disposición del socio, sino que pertenecerá a la sociedad.

A la vista de todo ello hay que concluir que no existe un principio que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda y por el contrario en nuestro Ordenamiento existe la libre configuración negocial que estructura la economía de opción, la que faculta al contribuyente para optar, de entre las varias posibilidades que ofrece la ley, por aquella que le resulte más rentable o de menor carga impositiva.

A continuación destaca la errónea calificación de las bases Imputadas a la socia como rendimientos del trabajo. Lo primero que habría tenido que justificar y motivar el órgano inspector es la calificación de la renta que imputa. En otras palabras, por qué califica dicho rendimiento como renta del trabajo de la cantante y no, por ejemplo, como rendimiento de actividad económica, o como rendimiento del capital mobiliario.

No se da en este caso ninguna de las notas esenciales para poder calificar los rendimientos imputados por la Inspección como rendimientos del trabajo. En primer lugar, no se da ninguna relación laboral, ni entre la socia y la sociedad; ni entre la sociedad y el cliente. No hay ningún trabajo que preste Dña. Agueda a sus sociedades en virtud de un contrato de trabajo o de una relación laboral o de dependencia, por lo que no se da el elemento objetivo necesario. Es más, si la sociedad no existiera, como pretende la Inspección que la considera instrumental e interpuesta, la relación existente entre la artista y el tercero receptor de sus servicios sería profesional o artística; esto es, generadora de un rendimiento de actividades económicas. En segundo lugar, tampoco se cumple el requisito de dependencia o ajenidad propio de la relación laboral, pues como dice la inspección y reitera el TEAR, Dña. Agueda asumía los riesgos de la contratación y aporta el principal activo, esto es, sus propias cualidades como artista y la mayoría de los riesgos de la actividad recaían sobre ella. O bien se trata de rendimientos del trabajo y por lo tanto, el riesgo y ventura de los conciertos, entrevistas etc., los asumía la sociedad, o no son rendimientos de trabajo siendo Dña. Agueda la única que respondía del buen fin de todos aquellos contratos. Está fuera de toda duda que por ser Dña. Agueda la socia mayoritaria de las sociedades, si estas no hubieran existido, las rentas obtenidas por la artista hubieran sido rendimientos de su actividad económica. Nunca rentas de trabajo dependiente. Por ello el acta debería ser anulada en este punto, que además genera efectos económicos relevantes, en la medida en que mientras que las rentas del trabajo no admiten deducción de gastos, si los admiten las rentas de actividades económicas. La inspección no motiva su opción por esta clase de rendimiento.

En cumplimiento del art. 16, las rentas procedentes de la comprobación del valor deben recibir la calificación que se indica en el apartado 16.8; y el procedimiento a seguir en toda la valoración (y no sólo en el ajuste secundario) es el señalado en el apartado 9; sin que sea posible aplicar ninguna otra norma. Por eso mismo el procedimiento seguido por la Inspección ha vulnerado el procedimiento establecido en el apartado 9 de la norma, de obligado cumplimiento en todo el procedimiento de valoración.

Y por esa misma razón, por mandato del art. 16.8, en los supuestos en que la vinculación sea definida por la relación socio-sociedad, la renta imputada al socio debe tener la calificación de rendimiento del capital mobiliario, como participación en los beneficios de la entidad.

Señala a continuación que existen distintas bases imponibles para un mismo concepto y ejercicio. Por parte de la Inspección se emitieron tres actas respecto de un mismo concepto tributario y periodo, dando lugar a la fijación de tres diferentes bases imponibles, cuando esta debería ser única para un mismo impuesto y ejercicio. Sólo puede existir una base imponible del impuesto para un mismo periodo impositivo.

Señala que el Fundamento Undécimo de la resolución el TEAR trasluce de nuevo que ese tribunal administrativo no adopta una posición neutral como órgano de revisión de la actuación de la Inspección, equidistante entre las partes, sino que claramente se sitúa del lado de la Inspección convalidando sus decisiones a pesar de identificar errores invalidantes en su actuación.

El TEAR conocía y se había referido de forma reiterada al hecho de que la Inspección había incoado actas a las diferentes sociedades vinculadas determinado en ellas cuotas negativas en compensación de las rentas imputadas a la socia, esto es, el conocido como "ajuste bilateral", dirigido a evitar la doble imposición que en otro caso se produciría. Y era plenamente consciente de que ese proceder era ilegal y contrario a lo dispuesto por el art. 16.9 de la LIS, pues expresamente señala en la resolución:

"Así las cosas, analizando el acuerdo de liquidación se observa que adolece en este punto de falta de motivación, ya que refleja el ajuste primario y la consecuente liquidación, pero no recoge el ajuste secundario, también preceptivo como hemos visto, En consecuencia procede estimar la alegación de la parte reclamante en este punto, anulando el acuerdo impugnado, a fin de que la Inspección incluya en la motivación de su resolución el ajuste secundario.....no afectando por ello a la liquidación aquí practicada."

Así, no obstante apreciar la falta de motivación y acordar la anulación del acuerdo de liquidación impugnado, el fallo de la reclamación es desestimatorio, lo que supone una total contradicción interna en la resolución.

Lo que el TEAR pretende es una pirueta por la que ordena que se rehagan las actuaciones de Inspección, manteniendo sin embargo la vigencia y efectividad de la deuda tributaria derivada de las liquidaciones que anula, lo cual no es posible ya que lo que pretende el TEAR, es anular el acta de Inspección y el subsiguiente acuerdo de liquidación y mantener entre tanto la exigibilidad del importe de la deuda tributaria lo que no es posible, pues sin acuerdo de liquidación no hay deuda tributaria existente.

De acuerdo con la Ley, habiendo detectado el TEAR un error invalidante en la actuación administrativa, una omisión de tal calibre que le lleva a señalar la anulación del acuerdo impugnado, y su devolución a la inspección, su única posibilidad con arreglo a derecho no era otra que declarar la estimación de la reclamación en ese punto y la anulación de la liquidación tributaria.

Alega también la falta de motivación de las diferentes liquidaciones tributarias. La extrema complejidad y oscuridad de estas liquidaciones tienen como causa la anómala aplicación por parte de la Inspección de las disposiciones del art. 16 LIS sobre el procedimiento de comprobación del valor en operaciones vinculadas. En el sistema diseñado por el legislador, la valoración se habría practicado en el seno de la comprobación de la socia, que daría lugar a una única liquidación. Y una vez fuera ésta firme, tras los oportunos recursos, solo entonces se incoaría las actas referentes a las sociedades vinculadas. Para el año 2009 hay dos actas de liquidación por IRPF de la socia; tres de la sociedad vinculada PANTOMAR, S.L. y otras tres, de la sociedad vinculada PANRIVER 56, S.L.; es decir, ocho liquidaciones de un mismo ejercicio, todas ellas íntimamente conectadas entre sí, y que deben adicionarse y restarse para determinar el resultado final del ejercicio. Dice el TEAR que la desconocida cifra de 38.994,34 €, surge de la cuota del acta A02 72327772, aunque ello no lo expresa la liquidación.

Y también intenta dar una explicación a los cálculos efectuados en la liquidación, ofreciendo su interpretación, si bien no da una razonable explicación a todas las dudas planteadas,

A continuación se refiere a la incorrecta determinación del valor de mercado de la que resulta la renta que como rendimiento del trabajo se imputa en la base imponible de la socia Dña. Agueda.

En el acta A02 72327772 se procede a la regularización de la operación vinculada entre la sociedad PANTOMAR y PANRIVER 56 SL y el método que la Inspección elige para la determinación del valor de mercado (pág.10/15) es el "método del coste del bien o servicio de que se trate", por "estimar el más adecuado", pero una vez más, sin especificar las razones por las que es elegido este método de valoración. A partir de ahí, identifica "el coste que para PANTOMAR ha supuesto la prestación de los servicios a PANRIVER 56 SL", que señala que se corresponden con los ingresos que PANTOMAR ha declarado como procedentes de PANRIVER (384.500€), minorando este "valor de mercado" en los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de esos ingresos, que identifica y relaciona.

Esto es, se limita a identificar ingresos y gastos resultantes de la contabilidad y de las declaraciones fiscales, no a averiguar el coste de los servicios prestados, por lo que determina una nueva base imponible de 365.484,06 €, cuya formación no es tampoco explicada.

En el acta A02 72327806 se procede a la regularización tanto de la operación anterior con PANTOMAR, S.L. como de la operación vinculada entre Dña. Agueda y la sociedad PANRIVER 56 S.L. en relación a la operación entre las dos sociedades, califica (pág. 12/24) como operación vinculada "los ingresos declarados por PANTOMAR SL" por importe de 384.500€, lo que evidencia que no estamos ante un procedimiento de valoración de operaciones vinculadas, sino de simple levantamiento de velo tributario o de imputación de transparencia fiscal.

En la relación entre Agueda y PANRIVER 56 SL, que a lo largo del ejercicio había recibido ingresos por la explotación de los derechos de imagen de Dña. Agueda, por su aparición en diversas revistas, así como por sus actuaciones ante el público en interés de terceros, señala el acta que los ingresos percibidos de terceros ascendieron a 1.594.641,06€, habiéndose deducido la sociedad gastos por 1.376,491,42 €, de los cuales entiende la Inspección que sólo están vinculados con la obtención de los ingresos 656.685,05€ (pág. 19/24).

En este punto procede llamar la atención sobre la incongruente actuación llevada a cabo por la inspección:

En la comprobación de los años 2009 y 2010, para la determinación del valor de mercado de las operaciones entre la sociedad y Dña. Agueda, la inspección señala que "el método que se estima más adecuado es el método del coste del bien o servicio de que se trate. Sin embargo, en la comprobación del año 2011 opta por aplicar "el del precio libre comparable en el supuesto de la operación vinculada con Dña. Agueda ", como se recoge en la pág.13/22 del acta A02 72378086.

Esto es, a pesar de aplicarse métodos de valoración distintos, el valor de mercado surge del mismo lugar, de la facturación de la sociedad a terceros; lo que de nuevo pone en evidencia que el único objetivo de la actuación inspectora es efectuar un levantamiento del velo societario para transparentar a la socia toda la actividad de la sociedad.

A la cifra resultante le incorpora un margen del 5%, sin más fundamento de que es el "margen previsto por la OCDE", pero sin motivar su aplicación más allá de esa expresión. Entendemos que en mercado no sería aceptable un simple margen de beneficio del 5 por 100 cuando se obtiene facturaciones superiores al millón de euros. Para conocer el valor en mercado de la retribución que debe

percibir el socio, el comparable no pueden ser los ingresos que obtiene la sociedad de terceros, pues se compraran diferentes realidades económicas y jurídicas. Las realidades comparadas no son homogéneas ni las circunstancias son equiparables como exige el art. 16.4 de la LIS. Y tampoco especifica a qué directrices en concreto se refiere, fecha y número de publicación, para poder contrastarlo.

Sigue argumentando sobre la ausencia de motivación en los gastos declarados no deducibles. En materia de gastos la actuación inspectora parte de señalar que para determinar el resultado del ejercicio, la sociedad se dedujo gastos por importe de 1.376.491,42 €. Sin embargo, no se señala una cifra en concreto de gastos que considera no deducibles, sino que determina la cifra que considera deducibles de entre los que en su día fueron deducidos.

Idéntica falta de motivación se aprecia en relación con las partidas de gastos que, considera como no deducibles. En primer lugar, no indica la cifra de gastos no deducibles; y en segundo no los identifica de forma específica, de forma que pueda ser comprobada la causa de no deducibilidad.

La falta de cuantificación en el acta y en el informe de disconformidad de los gastos no deducibles supone un vicio de falta de motivación que impide la consideración de tales gastos en la liquidación tributaria. Es en el acta en donde deben quedar recogidos los hechos de la regularización.

En la liquidación se indica que los gastos de representación artística han sido contabilizados con un exceso de 127.981,11 € y que proceden de su relación con PANTOMAR, S.L. Pero en ninguno de ambos extremos es desarrollado de forma que pueda ser entendido con claridad, para ser aceptado o rechazado, incurriendo con ello en un defecto de motivación.

En relación con los servicios profesionales de 74.300 €, entre los que se incluye una factura de la letrada Graciela Otondo por 36.500 € y un anticipo a la misma abogada por honorarios, no se expresan las razones de su no deducibilidad.

Señala el acta aquí los servicios del letrado es la defensa de la Sra. Agueda en defensa de su derecho al honor e intimidad personal y familiar en relación con acusaciones en los medios de la adopción de su hija. Teniendo en cuenta que la sociedad explota la imagen de Dña. Agueda, y que ha percibido en ese mismo ejercicio ingresos de la revista Hola por la imagen personal de Dña. Agueda, los gastos relacionados con la defensa de esa misma imagen con la que se obtienen los ingresos son claramente deducibles.

Respecto a las primas de seguros, afirma que ni están acreditadas (lo que no sabemos qué significa) ni se pueden vincular con la actividad que ejerce el obligado tributario, sin aportar mayor explicación. Sin embargo, tales primas o están en relación con los vehículos de la sociedad utilizados para el transporte del material de las galas y de la propia artista e integrantes del elenco, bailarines y músicos, de los inmuebles de la sociedad, que o generan ingresos o los generarán en su explotación o venta, o se refieren a la propia actividad. Correspondería a la inspección acreditar y motivar adecuadamente su criterio ante gastos reales, contabilizados e indiciariamente vinculados con la actividad,

Los intereses del préstamo BANIF que expresamente se señala que están relacionados con la adquisición de la vivienda en la urbanización La Pera, se dice que no se justifica su afectación a la actividad. Sin embargo, se trata de la adquisición de un elemento del inmovilizado que tanto si se arrienda como cuando se transmita generará ingresos para la sociedad, de forma que son gastos correlacionados con la futura generación de ingresos y por ello deducibles. En el inmueble denominado La Pera, está instalado un estudio de grabación desde el cual, se ha grabado un disco que se encuentra en el mercado generando ingresos; de modo que se trata de un inmueble relacionado con la actividad.

Tampoco está motivada la decisión de considerar como no deducibles las pérdidas procedentes del inmovilizado material por el traspaso del local "Cantora Copas", La Inspección, sin justificar la no deducibilidad se limita a señalar que el local fue vendido a un tercero en el año 2005. Sin embargo, es por ello por lo que es posible dotar la pérdida por la diferencia entre el coste de construcción amortizado y el precio de transmisión. Y si no se hizo en el año 2005, no hay impedimento normativo para que se haga con posterioridad.

Lo mismo cabe decir de la no deducibilidad de la amortización del inmovilizado correspondiente al estudio de grabación sito en la urbanización La Pera. No existe causa para su no deducibilidad sin que sea suficiente decir que no se consideran relacionados con la actividad. Ello debería estar motivado, máxime al tratarse de gastos relacionados con elementos del inmovilizado que generarán ingresos tanto en su explotación como en su posterior venta.

En cuanto a la amortización del inmovilizado, la Inspección, de una partida total de 175.669,97 €, considera no deducibles la cantidad de 144.606,69 €, sin que sea posible comprender a qué partidas corresponde esa cifra y a qué motivos obedece la decisión.

TERCERO.- La defensa de la Administración General del Estado, en la contestación a la demanda, mantiene la corrección de las liquidaciones practicadas por la AEAT y entiende que están justificadas en la actividad de carácter personalísimo que desarrollaba D^a Agueda, así como defiende la correcta valoración de las operaciones vinculadas y dedica 32 folios a reproducir diferentes preceptos legales, solicitando la confirmación de la Resolución del TEAR.

CUARTO.- Dadas las peculiares características de este recurso, en el que se han acumulado por el TEAR tres reclamaciones económico administrativas, relativas a sendas liquidaciones provisionales respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009, de la entidad PANRIVER 56 SL, conviene especificar a qué aspectos se refieren las regularizaciones efectuadas por la AEAT:

En primer lugar, la regularización realizada por la Inspección en el acta en disconformidad A02-72327772 tiene por objeto practicar la valoración por el valor normal del mercado en operaciones vinculadas de la operación realizada entre PANTOMAR SL y PANRIVER 56 SL, consistente en los servicios realizados por la primera a la segunda sociedad antes citada, al ser los gastos incurridos por PANTOMAR SL, que ascienden a 256.518,89 €, para prestar los servicios a PANRIVER 56 SL inferiores a los declarados como ingreso

por PANTOMAR SL y como gasto en PANRIVER 56 SL, aumentándose, en consecuencia, la base imponible en PANRIVER 56 SL en 127.981,11 €, practicándose el correspondiente ajuste bilateral a PANTOMAR SL por el que se le disminuye la base imponible por esta operación vinculada en el mismo importe. Resultando de todo ello una cuota del acta a ingresar de 38.394,34 €.

En segundo lugar, la regularización realizada por la Inspección en el acta en disconformidad A02-72327806 consiste en, además de recoger la anterior operación, practicar la valoración, por el valor normal del mercado en operaciones vinculadas, de la prestación de servicios de cantante y de la cesión de la imagen de la artista a PANRIVER 56 SL, retribuyéndose los citados servicios en 42.000 € mientras que la entidad por esos mismos servicios ingresa 1.594.641,06 € y los gastos para obtener dichos servicios ascienden a 1.376.491,42 €, disminuyéndose, en consecuencia, la base imponible en PANRIVER 56 SL en 863.121,76 € (diferencia entre el valor de mercado 905.121,76 € y el importe declarado 42.000 €), practicándose el correspondiente ajuste bilateral a D^a Agueda por el que se le aumenta la base imponible por esta operación vinculada en el mismo importe. Resultando de todo ello una cuota del acta a devolver de 103.635,10 €.

Y en tercer lugar, en la regularización realizada por la Inspección en el acta en disconformidad A02-72327833, además de recoger las dos anteriores operaciones, se incluyen ingresos no declarados y no se consideran deducibles determinados gastos. Resultando una cuota del acta a ingresar de 65.513,64 €. En esta propuesta se duplica el incremento de la base imponible derivada de la regularización de la operación con PANTOMAR SL al haberlo tenido también en consideración en la regularización de los gastos no deducibles, que en el acta ascienden a 492.928,99 € + 127.981,11 € = 620.910,10 €.

No obstante, la Oficina Técnica rectifica la citada propuesta al haber constatado una duplicidad en lo que a la operación vinculada de PANRIVER 56 SL con PANTOMAR SL se refiere. Y así la base imponible asciende a 110.431,41 € resultante de, por un lado, la suma a la base imponible declarada por importe de 237.502,95 € de los siguientes ajustes:

-Por la operación vinculada con PANTOMAR por importe de 127.981,11.

-Los ingresos no declarados por importe de 115.140,12 €.

-Los gastos no deducibles por importe de 492.928,99 €.

Y, por otro lado, de la resta del ajuste negativo de la operación vinculada con Agueda por importe de 863.121,76 €.

QUINTO.-.- De las actuaciones practicadas en el procedimiento inspector se determinó en las liquidaciones practicadas que:

"PANTOMAR SL y PANRIVER 56 SL eran dos entidades que utilizaba D^a Agueda para la gestión de sus actuaciones y de los ingresos derivados de su imagen.

Se aportaron los contratos suscritos entre PANTOMAR SL y D^a. Agueda, en los que no se fijaba precio alguno ni se determina exclusividad.

El domicilio fiscal de dichas sociedades y también de la sociedad Rocío del Cielo SL está en Paseo de la Castellana número 177 de Madrid, que coincide con el domicilio del asesor fiscal y representante en la Inspección de Agueda y de las sociedades en las que participa.

PANTOMAR, S.L. fue hasta 2.008 la sociedad a través de la cual doña Agueda gestionaba sus conciertos, es decir que era la sociedad que tenía contratado el personal, contrataba los conciertos, concertaba la iluminación y, se hacía cargo de los gastos de promoción y gestión de la actividad de cantante de doña Agueda. A partir de 2.009 esa actividad la comienza a desarrollar PANRIVER 56, S.L. aunque PANTOMAR, S.L. continúa manteniendo el personal, y sigue haciéndose cargo de facturas de algunos proveedores.

La actividad de PANTOMAR, S.L., en el ejercicio 2009, fue la siguiente:

1º La contratación y pago de los gastos de galas y demás actuaciones de D^a Agueda. La entidad recupera el importe de los gastos soportados mediante la facturación de los mismos a PANRIVER 56, S.L. De esta manera PANTOMAR SL factura por la prestación de servicios a la sociedad PANRIVER 56, S.L. por el concepto de "Representación artística" y de este modo repercute los gastos incurridos en la prestación de servicios en la realización de las galas y conciertos de D^a. Agueda. A su vez, D^a Agueda facturaba a terceros sus galas y conciertos a través de PANRIVER, S.L.

PANTOMAR era la entidad que tiene el personal contratado a pesar de que ésta ya no facturaba prácticamente por la actividad artística y que también asume diversos gastos relacionados con dichas actuaciones. Estos servicios son facturados a PANRIVER 56 SL.

En el año 2009 la entidad actora ha realizado la contratación y cobro de la grabación de un disco con el cantante Ramón que no declara en el Impuesto sobre Sociedades.

Se realizó un análisis de las cuentas bancarias utilizadas por las entidades y por la persona física, del que se pone de manifiesto que los ingresos y los pagos se hacían fundamentalmente desde una cuenta del Banco Gallego, nº NUM000, de la que era titular la única persona autorizada, D^a. Ofelia, cuenta en la que se abonan los ingresos de PANTOMAR SL, PANRIVER 56 SL y D^a. Agueda, y los cargos incluyen tanto el pago de los gastos de las actividades de las dos sociedades y de la persona física como todo tipo de gastos personales y particulares de D^a. Agueda.

-D^a. Ofelia es también titular y única autorizada de la cuenta, nº NUM001, que recoge los gastos de las casas de D^a. Agueda.

-D^a. Agueda participa directamente en un 99,4 por ciento en la sociedad PANTOMAR SL, de la que es su administradora única.

En el 2009 PANTOMAR SL declaró un importe neto de la cifra de negocios de 389.241,38 € (384.500 € de PANRIVER 56 SL y 4.741,38 € de Claudia). Los ingresos que obtiene PANTOMAR SL de PANRIVER 56 SL provienen de las facturas que emite por los gastos incurridos por PANTOMAR SL relacionados con la actividad artística de Agueda. Se repercuten a PANRIVER 56 SL los gastos soportados por PANTOMAR SL relacionados con los ingresos percibidos por PANRIVER SL, como personal, vestuario y gastos generales. Los ingresos de 389.500 € provienen de facturas de PANTOMAR SL a PANRIVER 56 SL por el importe de 253.250,00 €, de facturas pendientes de emitir por PANTOMAR a PANRIVER por importe de 131.250 €.

Para determinar el resultado del ejercicio 2009 PANTOMAR SL se dedujo gastos por 470.087,35 € entre los que no se incluyen ninguno por la retribución del trabajo personal a Doña Agueda.

A su vez PANRIVER 56 SL declaró gastos provenientes de PANTOMAR SL por el concepto "representación artística" por importe de 384.500 €.

PANRIVER 56 SL está dada de alta en el I.A.E., en los epígrafes empresariales de I.A.E. 965.4, Empresas de Espectáculos; en el 355.2 Edición de Soportes Audio, video, informática; en el 476.9 otras ediciones, y en 662.2 relativo al comercio al por menor de toda clase de artículos en otros locales.

D^a. Agueda participa directamente en un 99,8 por ciento en la sociedad PANRIVER SL, de la que es su socia mayoritaria y administradora única.

La actividad de PANRIVER 56 S.L, a partir del 2009, fue la siguiente, ya que hasta 2008 Agueda gestionaba sus conciertos, tenía contratado el personal, contrataba los conciertos, concertaba la iluminación a través de la otra entidad vinculada PANTOMAR SL quien se hacía cargo de los gastos de promoción y gestión de la cantante:

1º La contratación y cobro de galas y demás actuaciones de D^a. Agueda.

2º La contratación y cobro de unas exclusivas con HOLA, S.L. 3º La tenencia de una serie de bienes inmuebles.

PANRIVER 56, S.L. obtuvo unos ingresos de 1.594.641,06 euros (entre los que se incluyen 115.140,12 € no declarados por conciertos y actuaciones en el extranjero) derivados de la actuación de Doña Agueda en conciertos así como por las entrevistas que concedió a la revista HOLA.

Para determinar el resultado del ejercicio 2009 se dedujo gastos por importe de 1.376.491,42 €. Sin embargo, por la Inspección se consideraron no deducibles 620.910,00 €. Dentro de este importe se recogen 127.981,11 € que se refieren al concepto "representación artística" que recoge la diferencia valorativa entre la operación vinculada entre PANRIVER 56 SL y PANTOMAR SL.

Este exceso de gasto proviene de PANTOMAR SL. Sin embargo, en la medida en que este incremento en la base imponible se ha recogido en la liquidación nº 72327772, volverlo a regularizar al analizar los gastos deducibles suponía incrementar por la misma cuantía dos veces la base imponible.

Por los servicios prestados, PANRIVER 56, S.L. pagó como rendimientos del trabajo personal la cantidad de 42.000 euros a D^a Agueda, y practicó una retención de 9.990 euros."

SEXTO.- - Debemos de comenzar el examen de lo alegado por la entidad actora por el extremo relativo a que en el Fundamento de Derecho Undécimo de la Resolución del TEAR no obstante apreciarse la falta de motivación y acordarse la anulación del acuerdo de liquidación impugnado, en el fallo de la reclamación se llega a la desestimación íntegra de las reclamaciones, lo que supone, según la actora, una total contradicción interna en la resolución.

Debe reproducirse, por su interés, el citado fundamento undécimo:

"UNDÉCIMO.- A continuación alega ya exclusivamente en las

reclamaciones nº 10017/14 y 10018/14, de incorrecta la calificación de los rendimientos como rendimientos del trabajo. Y es que afirma que se ha incumplido lo establecido en el artículo 16.8 del TRLIS y el 21 bis de su desarrollo reglamentario. En definitiva, considera que la imputación de la renta a la socia debe calificarse de rendimiento de capital mobiliario. Además, se le imputa la totalidad de la renta cuando su participación en la sociedad no es del 100% sino del 99,8%.

El artículo 21 bis antes citado establece lo siguiente:

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

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

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe.

3. La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2".

Pues bien, de la alegación antes señalada se desprende que la contribuyente confunde el ajuste del valor de mercado, denominado primario, con el secundario como más adelante se expone.

Cabe destacar, en primer lugar, el razonamiento que hace el TEAC en su resolución R.G.985-10, de 05/11/13, en la que respecto al artículo 16.8 del TRLIS señala lo siguiente (en negrita por este TEAR):

"En relación con el denominado "ajuste secundario", cabe decir que se configura como un ajuste a realizar por la Administración tributaria después de comprobar que las partes vinculadas no han aplicado el valor de mercado y, por ello, se ha producido entre ellas un desplazamiento patrimonial que es preciso corregir, acudiendo a una concreta y determinada recalificación económica de las rentas impuesta por la propia Ley 36/2006 y desarrollada en la modificación reglamentaria del artículo 21, llevada a cabo por el R.D. 1793/2008, de 3 de noviembre .

Las fases del proceso supondrían realizar inicialmente el denominado "Ajuste primario", o corrección del valor acordado por las partes; posteriormente el consiguiente "Ajuste bilateral", o correlativo en la otra parte vinculada, como consecuencia del anterior ajuste primario; y finalmente, el "Ajuste secundario" o consiguiente recalificación de la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado, conforme a la verdadera naturaleza económica de la operación.

(...)"

Cabe recordar que el ajuste bilateral se aplica sólo cuando sea firme, según dispone el artículo 21.4 del RIS antes transcrito.

Continúa el TEAC en la resolución que se acaba de citar anteriormente señalando, respecto del ajuste secundario, lo siguiente:

"La regulación expresa del principio de calificación de rentas se contiene en el apartado 8º, párrafo segundo, del nuevo artículo 16, conforme a la redacción dada por la Ley 36/2006 , según el cual la diferencia entre el valor de mercado y el pactado debe calificarse de acuerdo a su naturaleza, señalando cual es la naturaleza en dos casos muy concretos que califica o de reparto de beneficios o de aportación a fondos propios. La nueva norma dice así:"En aquellas operaciones en las cuales la diferencia entre el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entra ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.... En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia es a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.9. Reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas (...)"

El desarrollo reglamentario se produjo a través de la modificación del artículo 21 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , (de los sucesivos R.D. 537/1997 y R.D. 1777/2004), llevada a cabo por el R.D. 1793/2008, de 3 de noviembre, que entró en vigor con carácter general el 19 de noviembre de 2008 (Disposición Final Segunda) (si bien se demoró hasta el 19 de febrero de 2009 en relación con las obligaciones de documentación con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales). En esta materia disponía el R.D. 1793/2008: Artículo 21 bis. Diferencias entre el valor convenido y el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas.

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

2. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes entidad, la diferencia tendrá con carácter general el siguiente tratamiento:a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad tendrá la consideración de retribución de los fondos propios, y para el socio o

partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. (...).

3. La calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser distinta de la prevista en el apartado 2 anterior, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado apartado 2."

Respecto de esta nueva regulación procede destacar que de la lectura de Ley del Impuesto 36/2006, y del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto 1793/2008, que la desarrolla en los artículos 21 y 21 bis, respectivamente, se observa que la Ley configura el ajuste secundario como una presunción "iuris et de iure", al utilizar el término "la diferencia tendrá..", por lo que aquel será de aplicación automática cuando se esté en presencia de las condiciones establecidas en la Ley.

A diferencia de lo anterior, en el apartado 3 del artículo 21 bis, del Reglamento del Impuesto, la redacción es distinta pues "La calificación de la renta..... podrá ser distinta.... cuando se acredite...", se admite la prueba en contrario, "presunción iuris tantum", pues no existe una aplicación automática del ajuste secundario, el obligado tributario podrá probar ante la Administración Tributaria una calificación distinta de la renta cuando se acredite una causa diferente a la expresamente prevista en la norma reglamentaria".

El alegado artículo 16.8 TRLIS prevé que cuando el valor convenido en una operación vinculada sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de dicha diferencia.

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

El tratamiento fiscal que procede dar a la parte de dicha diferencia que no se corresponde con el porcentaje de participación ha sido objeto de aclaración por el artículo 21 bis RIS. De acuerdo con ambos preceptos podemos distinguir:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, que es lo que alega la reclamante, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe.

Pues bien, hasta la STS, Rec.nº 8/2009, de fecha 27/05/2014, de la Sala de lo Contencioso -Administrativo, se consideraba que la parte de la diferencia que no se correspondía con el porcentaje de participación en la entidad tendría la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe, y, como tal, no deducible fiscalmente conforme a lo dispuesto en el artículo 14.1.e) TRLIS. Sin embargo, conviene destacar que aquella STS ha anulado el último inciso del artículo 21.2 del RD 1777/2004, del RIS y el artículo 21 bis 2. a) y b) del mismo texto legal.

En conclusión, este TEAR no puede compartir la interpretación realizada por el reclamante del artículo 16.8 de la LIS. Ya que dicha interpretación de considerar rendimiento de capital mobiliario dichos rendimientos en vez de rendimientos de trabajo no tiene ninguna justificación legal. El artículo 16.8 alegado establece que, en los supuestos de vinculación socio sociedad, debe aplicarse exclusivamente el apartado b) de la norma, arriba reproducido, calificando los ingresos regularizados por la inspección de aportación del socio de fondos propios a la entidad, que tendrá incidencia en el momento de venta de la participación en la sociedad de Agueda.

En definitiva, la norma regula tres ajustes distintos, el primario, el bilateral, que supone el aumento de la base imponible del socio y el correlativo reconocimiento del gasto en la sociedad para evitar una doble tributación, y el ajuste secundario, de finalidad distinta que persigue restituir la situación patrimonial de las partes vinculadas calificando adecuadamente la transferencia de fondos o recursos que tuvo lugar entre el socio y la sociedad otorgándole según el caso el tratamiento fiscal de distribución de beneficios o aportación de capital. Ambos ajustes son necesarios para restablecer la situación que se hubiera producido entre partes independientes y en condiciones de plena competencia.

Así las cosas, analizado el acuerdo de liquidación se observa que adolece en este punto de falta de motivación, ya que refleja el ajuste primario y la consecuente liquidación, pero no recoge el ajuste secundario, también preceptivo como hemos visto. En consecuencia, procede estimar la alegación de la parte reclamante en este punto, anulando el acuerdo impugnado a fin de que la Inspección incluya en la motivación de su resolución el ajuste secundario, debiéndose considerar el porcentaje de participación de aportación a los fondos propios teniendo efecto, únicamente, en la venta de la participación, no afectando por ello a la liquidación aquí practicada."

SÉPTIMO - La STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª, de 13 de junio de 2017, se refiere en su fundamento quinto a la incongruencia de las Sentencias y es plenamente aplicable a la de las resoluciones del TEAR. En este sentido determina:

"2.- Conforme a la doctrina de esta Sala (SSTS de 28 de septiembre de 2015 -recurso de casación nº 2042/2013 -, 9 de noviembre de 2015 -recurso de casación nº 1866/2013 -, 18 de enero de 2017 -casación nº 1087/2016 - entre otras), se incurre en incongruencia tanto cuando la sentencia omite resolver sobre alguna de las pretensiones y cuestiones planteadas en la demanda " incongruencia omisiva o por defecto" como cuando resuelve ultra petita partium (más allá de las peticiones de las partes) sobre pretensiones no formuladas " incongruencia positiva o por exceso"; y, en fin, cuando se pronuncia extra petita partium (fuera de las peticiones de las partes) sobre cuestiones diferentes de las planteadas " incongruencia mixta o por desviación" (entre otras muchas, sentencias del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 1998 y 22 de marzo de 2004). Y el rechazo de la incongruencia ultra petita, por exceso cuando la sentencia da más de lo pedido, o extra petita, cuando el fallo cambia lo pedido, se encuentra, también, en la necesidad de respetar los principios dispositivo y de contradicción.

Asimismo, la sentencia que silencia la respuesta a concretas peticiones de las partes o cuando su parte dispositiva se remite a lo expuesto en alguno de los fundamentos jurídicos, del que no se puede deducir claramente lo que determina o establece, al dejar imprejuzgada una cuestión objeto del litigio, incurre en incongruencia omisiva. La sentencia, además, debe tener coherencia interna, observando la necesaria correlación entre la ratio decidendi y lo resuelto en la parte dispositiva, así como la adecuada conexión entre los hechos definidos y los argumentos jurídicos utilizados.

C) Esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse en múltiples ocasiones sobre el significado de la incongruencia omisiva en las sentencias. Su jurisprudencia, como la doctrina del Tribunal Constitucional, proclama que dicho vicio constituye, en todo caso, infracción de las normas reguladoras de las sentencias, contenidas en la LJCA, LEC y LOPJ, y que, incluso, tiene trascendencia constitucional en determinados casos en que constituye vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, residenciable en amparo ante el Tribunal Constitucional.

D) Ahora bien, como se recuerda en la STC 210/2000, de 18 de septiembre, es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional, desde su STC 20/1982, de 5 de mayo, que si bien es cierto que la ausencia de respuesta expresa a las cuestiones suscitadas por las partes puede generar la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva; sin embargo no todos los supuestos son susceptibles de una solución unívoca, debiendo ponderarse las circunstancias concurrentes en cada caso para determinar si el silencio de la resolución judicial constituye una auténtica lesión del artículo 24.1 CE, o si, por el contrario, puede razonablemente interpretarse como una desestimación tácita que satisfaga las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva (SSTC 175/1990, de 12 de noviembre; 88/1992, de 8 de junio; 26/1997, de 11 de febrero; y 83/1998, de 20 de abril, entre otras muchas).

Según la referida doctrina constitucional, ha de diferenciarse entre las alegaciones aducidas por las partes para fundamentar sus pretensiones y las pretensiones en sí mismas consideradas; de manera que si bien respecto de las primeras no es necesaria una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de ellas, siendo suficiente, en atención a las circunstancias particulares del caso, una respuesta global y genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales, la exigencia de congruencia, referida a la pretensión misma, es más rigurosa. Pues, en este caso, para poder apreciar la existencia de una respuesta tácita y una mera omisión sin trascendencia constitucional, es necesario que del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución pueda deducirse razonablemente, no sólo que el órgano judicial ha valorado la pretensión deducida, sino, además, los motivos fundadores de ella (SSTC 26/1997, de 11 de febrero; 129/1998, de 16 de junio; 181/1998, de 17 de septiembre; 15/1999, de 22 de febrero; 74/1999, de 26 de abril; y 94/1999, de 31 de mayo, entre otras muchas).

E) La LJCA contiene diversos preceptos relativos a la congruencia de las sentencias, como el art. 33.1, que establece que los órganos del orden jurisdiccional Contencioso-Administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición. Impone, por tanto, la congruencia de la decisión comparándola con las pretensiones y con las alegaciones que constituyan motivos del recurso y no meros argumentos jurídicos. Por consiguiente, para determinar el sentido y alcance de la congruencia, es necesario tener en cuenta que: "...en la demanda contencioso-administrativa se albergan pretensiones de índole varia, de anulación, de condena etc., las pretensiones se fundamentan a través de concretos motivos de impugnación o cuestiones, y las cuestiones o motivos de invalidez aducidos se hacen patentes al Tribunal mediante la indispensable argumentación jurídica. Argumentos, cuestiones y pretensiones son, por tanto, discernibles en el proceso administrativo, y la congruencia exige del Tribunal que éste no solamente se pronuncie sobre las pretensiones, sino que requiere un análisis de los diversos motivos de impugnación y de las correlativas excepciones u oposición que se han planteado ante el órgano jurisdiccional. No así sucede con los argumentos jurídicos, que no integran la pretensión ni constituyen en rigor cuestiones, sino el discurrir lógico-jurídico de las partes, que el Tribunal no viene imperativamente obligado a seguir en un iter paralelo a aquel discurso".

En todo caso, el respeto al principio de congruencia no alcanza a limitar la libertad de razonamiento jurídico del Tribunal de instancia, ni tampoco le obliga a seguir el orden de alegaciones de las partes, bastando con que establezca los hechos relevantes para decidir el pleito y aplicar la norma del ordenamiento jurídico que sea procedente.

F) El requisito de la congruencia, en fin, no supone que la sentencia tenga que dar una respuesta explícita y pormenorizada a todos y cada uno de los argumentos de las partes, siempre que exteriorice, tomando en consideración las pretensiones y alegaciones de aquéllas, los razonamientos jurídicos que, en el sentir del Tribunal, justifican el fallo (Cfr. SSTC de 20 de diciembre de 1996 y 11 de julio de 1997, entre otras muchas).

La determinación de la congruencia de una sentencia presupone la confrontación entre su parte dispositiva y el objeto del proceso, delimitado por sus elementos subjetivo (partes) y objetivo (petitum y causa de pedir). La adecuación o correspondencia que la congruencia impone debe extenderse tanto al resultado o efecto jurídico que el litigante pretende obtener con el pronunciamiento judicial postulado ("petitum") como a los hechos que sustentan la pretensión y nutren su fundamento ("causa petendi"). "Petición" y "causa", ambas conjuntamente, delimitan pues el alcance objetivo de la resolución judicial.

En este sentido, desde la STS de 5 de noviembre de 1992, esta Sala viene señalando determinados criterios para apreciar la congruencia de las sentencias, advirtiendo que en la demanda contencioso-administrativa se albergan pretensiones de índole varia, de anulación, de condena etc., que las pretensiones se fundamentan a través de concretos motivos de impugnación o cuestiones, y que las cuestiones o motivos de invalidez aducidos se hacen patentes al Tribunal mediante la indispensable argumentación jurídica. Argumentos, cuestiones y pretensiones son, por tanto, discernibles en el proceso administrativo, y la congruencia exige del Tribunal que éste no solamente se pronuncie sobre las pretensiones, sino que requiere un análisis de los diversos motivos de impugnación y de las correlativas excepciones u oposiciones que se han planteado ante el órgano jurisdiccional. No sucede así con los argumentos jurídicos, que no integran

la pretensión ni constituyen en rigor cuestiones, sino el discurrir lógico-jurídico de las partes, que el Tribunal no viene imperativamente obligado a seguir en un iter paralelo a aquel discurso.

En definitiva, la exigencia de congruencia opera con menor intensidad cuando no se la contempla desde la perspectiva de las pretensiones sino desde la propia de las alegaciones esgrimidas en su apoyo. En este segundo caso aquella intensidad se debilita, de modo que no es necesario para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva una contestación pormenorizada y explícita a todas y a cada una de ellas, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de líneas de defensa concretas no sustanciales (sentencias del Tribunal Constitucional 26/1997 , FJ 4º; 101/1998, FJ 2º, y 132/1999 , FJ 4º). (...) y STS 7 de marzo de 2014 (recurso de casación nº 3276/2011).

Junto a la referida noción general, precisan el alcance del requisito de la congruencia estas dos consideraciones: la congruencia procesal es compatible con el principio *iura novit curia* en la formulación por los Tribunales de sus razonamientos jurídicos; pero la incongruencia es relevante, incluso, desde la perspectiva del derecho a la tutela efectiva y del derecho de defensa constitucionalmente reconocidos (art. 24.1 y 2 CE), cuando como consecuencia de ella se produce una modificación de los términos del debate procesal, con quiebra del principio de contradicción y menoscabo del fundamental derecho de defensa.

G) La motivación de las sentencias no exige una exhaustiva descripción del proceso intelectual que lleva a las decisiones que incorporan, pues la motivación que la Ley y la Jurisprudencia exigen se entiende cumplida cuando se exponen las razones que justifican la resolución a fin de poder cuestionarlas en el oportuno recurso. Lo trascendente de la motivación es evitar la indefensión, así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional cuando declara que no es necesario un examen agotador o exhaustivo de las argumentaciones de las partes y cuando, incluso, permite la argumentación por referencias o *in aliunde*.

No existe, pues, la obligación de dar una respuesta expresa y acabada a cada una de las alegaciones formuladas por las partes. Al contrario, es posible que el Tribunal se enfrente a esas alegaciones de modo general, exponiendo su propia argumentación, de modo que quepa deducir el rechazo o la admisión de los motivos en que las partes hayan apoyado sus respectivas pretensiones.

H) La sentencia, aunque no sea exigido directamente por la LJCA sino por el citado art. 218.2 LEC , debe dejar constancia, cuando sea necesario, de la valoración de la prueba practicada para conocer si de ésta puede deducirse el hecho o los hechos que se estiman probados. La observancia de esta exigencia es especialmente acusada en la prueba de presunciones."

Pues bien, si aplicamos esa doctrina a lo expresado en el fundamento de derecho undécimo de la resolución del TEAR, y en concreto a su último párrafo, y lo ponemos en relación con el fallo de la citada resolución, se aprecia con claridad que la misma carece de la necesaria coherencia interna, ya que no se observa en la necesaria correlación entre la *ratio decidendi* y lo resuelto en la parte dispositiva, así como la adecuada conexión entre los hechos definidos y los argumentos jurídicos utilizados.

En efecto, es evidente que el TEAR en su fallo desestima íntegramente las tres reclamaciones económico administrativas y sin embargo, en ese último párrafo del undécimo fundamento jurídico que, como se indica al inicio del fundamento jurídico, examina precisamente lo alegado en las reclamaciones 100017/14 y 100018/14 respecto de la incorrecta calificación de la imputación de renta a la socia en las liquidaciones impugnadas que debía de calificarse, según la reclamante, como rendimientos de capital mobiliario y no como rendimientos del trabajo, llegando a concluir el TEAR que el art. 16.8 LIS regula tres ajustes distintos, el primario, el bilateral, que supone el aumento de la base imponible del socio y el correlativo reconocimiento del gasto en la sociedad para evitar una doble tributación, y el ajuste secundario, de finalidad distinta que persigue restituir la situación patrimonial de las partes vinculadas calificando adecuadamente la transferencia de fondos o recursos que tuvo lugar entre el socio y la sociedad otorgándole según el caso el tratamiento fiscal de distribución de beneficios o aportación de capital. Por lo que entiende que ambos ajustes son necesarios para restablecer la situación que se hubiera producido entre partes independientes y en condiciones de plena competencia.

De ahí que, en consecuencia, en ese último párrafo del fundamento undécimo, se pronuncie el TEAR claramente, y en correlación con lo anterior, al no apreciar que en la liquidación aparezca tal ajuste secundario, en que procede la anulación de la liquidación, y esa liquidación sobre la que se está expresando no pueden ser otras que las dos afectadas por las dos reclamaciones a las que se refiere al principio de este fundamento jurídico, ya que no puede ser examinada la liquidación en sede de la socia puesto que no es objeto de esa resolución.

De ahí que no se pueda entender muy bien porqué a continuación, en el último inciso del último párrafo, se dice por el TEAR que, en todo caso, no afecta a la liquidación lo expresado, si previamente la ha anulado.

Por ello, el fallo es incongruente con ese pronunciamiento, ya que no existe coherencia interna en la resolución del TEAR y ello debe implicar que por la Sala se anule la citada resolución, para que el TEAR se pronuncie con claridad sobre el alcance de tal pronunciamiento y si se trata de una estimación parcial, o de una estimación íntegra de las reclamaciones, así como sobre si, a la vista de la falta de motivación apreciada en las liquidaciones procede al retroacción de actuaciones, en relación a todas o a parte de ellas, para que por parte de la AEAT se motive correctamente la cuestión señalada por el TEAR del "ajuste secundario".

Es evidente que tal incongruencia en la resolución causa una evidente indefensión a la parte actora que debe implicar la anulación de la resolución, sin que la Sala pueda llegar apreciar el alcance de tal pronunciamiento y sin que le corresponda, ni tan siquiera, intentarlo dada su función revisora.

De ahí que no proceda pronunciarse por la Sala sobre el resto de cuestiones planteadas en la demanda, al haberse anulado por el TEAR las liquidaciones objeto del recurso y que, en consecuencia, deba ser estimado parcialmente el recurso y acordarse la retroacción

de actuaciones para que por el TEAR se dicte una nueva resolución en la que se determine con exactitud el alcance de su pronunciamiento anulatorio en el fundamento de derecho undécimo.

OCTAVO.- Al ser estimado parcialmente el recurso, no procede efectuar un pronunciamiento expreso sobre la imposición de las costas procesales a tenor del art. 139 LJ.

FALLO

Que debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por PANRIVER 56 SL, representada por el Procurador D. Francisco Abajo Abril, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 28 de septiembre de 2015, que desestimó las reclamaciones económico administrativas 28/10017/14, 9235/14 y 10018/14, anulando la misma, con el alcance establecido en el sexto fundamento de esta Resolución, sin que proceda una expresa imposición de las costas procesales causadas.

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 cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610- 0000-93-1317-15 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1317-15 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

PUBLICACIÓN : Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052017100667