



Roj: **STSJ M 3607/2021 - ECLI:ES:TSJM:2021:3607**

Id Cendoj: **28079330052021100173**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **18/03/2021**

Nº de Recurso: **1328/2019**

Nº de Resolución: **159/2021**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

**Sección Quinta**

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

**NIG:** 28.079.00.3-2019/0021333

**Procedimiento Ordinario 1328/2019**

**Demandante:** DIRECCION000 .

PROCURADOR Dña. SONIA LOPEZ CABALLERO

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA**

**DE**

**MADRID**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN QUINTA**

**SENTENCIA N° 159**

RECURSO NÚM.: 1328/2019

PROCURADOR Dña. SONIA LOPEZ CABALLERO

**Ilmos. Sres.:**

**Presidente**

**D. José Alberto Gallego Laguna**

**Magistrados**

**D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo**

**Dña. María Rosario Ornosa Fernández**

**Dña. Ana Rufz Rey**



En Madrid, a 18 de marzo de 2021.

VISTO por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el recurso contencioso administrativo núm. 1328/2019, interpuesto por DIRECCION000, representada por la Procuradora D<sup>a</sup> SONIA LÓPEZ CABALLERO contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 29 de mayo de 2019, en las reclamaciones económico administrativas NUM000 y NUM001, relativas a dos acuerdos de liquidación respecto al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011.

Ha sido parte la Administración General del Estado representada por el Abogado del Estado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Por la representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada.

**SEGUNDO.-** Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

**TERCERO.-** Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada el 16 de marzo de 2021.

Este recurso ha sido señalado en virtud del acuerdo del Ilmo. Sr. Presidente de la Sala de lo Contencioso Administrativo, realizando llamamiento para sustituciones voluntarias del mes de marzo de 2021, dentro del plan de sustituciones voluntarias, aprobado por la Sala de Gobierno.

**CUARTO.-** En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D<sup>a</sup> María Rosario Ornos Fernández, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se recurre por la parte actora la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 29 de mayo de 2019, en las reclamaciones económico administrativas NUM000 y NUM001, relativas a dos acuerdos de liquidación, respecto al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011, la primera, referencia NUM002, por la regularización de la operación vinculada, por cuantía de 62.962,09 € a devolver y la segunda, referencia NUM003, por la regularización íntegra.

**SEGUNDO.-** La entidad actora alega en la demanda, en primer lugar, la nulidad del acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras, ya que no le fue notificada la propuesta de ampliación, habiéndose prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido en el artículo 184 del Reglamento de aplicación de los tributos.

En segundo lugar, alega la falta de justificación de la ampliación del plazo de las actuaciones, ya que no está debidamente motivado el acuerdo de ampliación y las actuaciones realizadas después del acuerdo de ampliación son mínimas, alargándose el procedimiento únicamente por el retraso de la inspección en la preparación de las actas.

No consta en el expediente la práctica de ninguna diligencia más allá de la solicitud a la parte actora de determinada documentación, sin que ninguna de las sociedades reflejadas en el acuerdo de ampliación salvo DIRECCION000 y DIRECCION001 fueran objeto de las actuaciones inspectoras.

Alega que la entidad actora y DIRECCION001 se encargaban de las giras en América y España del Sr. Lucas sin que las cuentas tuvieran gran complejidad.

Tampoco hubo petición de datos al extranjero que justificara la ampliación.

Indica que todas las actuaciones se hicieron entre el 22 de julio y el 17 de noviembre de 2014, por lo que no había necesidad de ampliar las actuaciones por parte de la inspección.

Señala, además, que en el caso de los ejercicios 2012, 2013 y 2014 las mismas actuaciones fueron finalizadas en algo menos de siete meses.



En tercer lugar, alega la falta de motivación del acuerdo de liquidación ya que del mismo no se pueden deducir con exactitud cuáles son las partidas de gasto que han sido consideradas como no deducibles, lo que le ha provocado una total indefensión. Indica, como ejemplo, la consideración como gasto no deducible por DIRECCION000 . los servicios facturados por la entidad finca de DIRECCION002 . indicándose en el acuerdo de liquidación que se trata de compra de jamones y embutidos cuando los servicios facturados por finca de DIRECCION002 fueron la repercusión a DIRECCION000 del 50 % de los gastos de personal correspondientes al Sr. Lucas y a Florinda , ambos contratados laboralmente en dicha sociedad, y que prestaban servicios para ambas, sin que quede claro si se han eliminado la totalidad de dichos gastos.

Por otra parte, muestra su disconformidad con la eliminación de los gastos deducibles en relación a las facturas de Jacobo y Juan porque se trata de tratamientos de fisioterapia y entrenamiento físico de D. Lucas , que necesitaba estar en perfectas condiciones físicas.

También defiende la deducción de los gastos relacionados con las facturas de DIRECCION003 y DIRECCION004 , ya que se trataba de servicios de seguridad del inmueble de la AVENIDA000 número NUM004 de DIRECCION005 , en el cual se hallaba la oficina de DIRECCION000 . y el estudio de grabación ambos alquilados por esa sociedad.

DIRECCION000 , además del arrendamiento de la oficina y del estudio de grabación, arrendaba la mitad de la vivienda situada en la misma finca para residencia de uno de sus trabajadores, D. Imanol , al cual se le imputa como retribución en especie la utilización de dicha vivienda.

Tampoco considera la inspección deducibles los gastos correspondientes al renting y reparaciones del vehículo utilizado por D. Imanol , como trabajador de DIRECCION000 y defiende su afección a la actividad por cuanto se calculaba anualmente la retribución en especie, por la utilización del vehículo para las funciones que tenía atribuidas el Sr. Imanol de ahí que haya un aumento del coste salarial de dicho trabajador por lo que existe afectación. En consecuencia, los gastos relacionados con el renting del vehículo deberían de ser plenamente deducibles al igual que los gastos de reparación de vehículo Toyota y de un vehículo Mercedes Benz, adquirido por DIRECCION000 para el traslado de personal en las actuaciones musicales.

Defiende también la deducción de los gastos relativos a las facturas de DIRECCION006 ., ya que se trata de gastos de representación y atenciones a clientes de carácter promocional.

Y por último, defiende la deducción de los gastos que constan en las facturas de la finca de DIRECCION002 . por cuanto la administración comete un error al considerar que se trata de facturas por las compras de jamones mientras que las citadas facturas son la repercusión de gastos de administración y dirección soportados por finca de DIRECCION002 . y que corresponden a DIRECCION000 . En concreto en la factura se repercute al 50 % de los gastos correspondientes a las nóminas de don Lucas en finca DIRECCION002 por la dirección de la sociedades y de doña Florinda que era la persona que en ese momento llevaba la contabilidad y las finanzas del grupo. Se trata, en definitiva, de gastos repercutidos por una sociedad vinculada y se debe de permitir su deducción.

Por otra parte, se muestra en desacuerdo por el ajuste por operaciones vinculadas, ya que disponía de medios materiales y personales suficientes para organizar las actuaciones del artista Lucas . Además, éste tenía cedidos todos sus derechos de interpretación, voz e imagen por los que cobraba una cantidad mensual.

Lucas facturaba una cantidad mensual a DIRECCION000 por la organización de las actuaciones para las que era contratado, siendo ajustada a mercado dicha retribución.

Considera que es desproporcionada la imputación al 100% del beneficio de la actividad del artista, ya que contaba con medios materiales y humanos para desarrollar su actividad.

Indica la improcedencia de imputar a D. Lucas las actividades puramente empresariales por la organización de conciertos con DIRECCION001 del artista Lucas ya que alquilaba los recintos, contrataba personal de seguridad, taquilleros, informadores... corriendo un riesgo para obtener las ganancias. Se garantizaba un mínimo de 12.000 € del caché de D. Lucas y el resultado resultante se distribuía entre DIRECCION000 Y DIRECCION007 . De ahí que la organización de conciertos no deberá de estar incluida en el ajuste efectuado. Acompaña con la demanda diferentes cuadros, relativos a varios conciertos organizados, e indica que la integración de todo ello se ha efectuado en la contabilidad, sin que haya sido puesto en cuestión por la AEAT.

Por otra parte, también defiende como actividad empresarial la de editorial musical estando dada de alta como tal en la Sociedad General de Autores y Editores (SGAE). La SGAE solo permite la cesión a sociedades del 50% de los derechos de autor, con el fin de colocarlo en discos recopilatorios, películas, series de televisión... y mover el catálogo de los artistas. Por otra parte, las editoriales conceden habitualmente adelantos a los autores, por los derechos que son cobrados por la editorial, hasta la amortización del adelanto. De ahí que



DIRECCION000 realizase una actividad empresarial sin que Lucas interviniese en ningún tipo de esas gestiones.

Dentro de la sociedad DIRECCION000 figuran dadas de alta en la SGAE cinco editoriales o marcas: DIRECCION000 , DIRECCION008 , DIRECCION009 , DIRECCION010 y DIRECCION011 , cada una con un catálogo de obras independiente.

Por ello los ingresos procedentes de la SGAE no deben de formar parte de la imputación que se hace al Sr. Lucas .

No está de acuerdo con que por el hecho de subcontratar parte de la gestión editorial a DIRECCION012 la actora no tenga medios propios para realizar la actividad. DIRECCION000 cobraba por derechos editoriales de autores distintos del Sr. Lucas mientras que éste cobraba los suyos aparte.

En tal sentido, indica que los ingresos de la SGAE por otros autores fueron en 2010 de 189.982,98 € y en 2011 de 287.470,72 € y los de Lucas , procedentes de la SGAE, fueron de 167.122,19 € en 2010 y de 207.080,12 € en 2011. Por lo que la diferencia entre esos importes debería de excluirse de la valoración de la operación vinculada.

La fijación del valor de mercado debería de haberse efectuado conforme a lo previsto en el art. 16. 5 RIS ya que la entidad actora contaba con medios materiales y humanos y defiende que la cantidad facturada por el Sr. Lucas estaba por encima del 85% del beneficio de facturación del artista, por lo que la operación vinculada fue correctamente valorada por la actora, al menos en 2011.

Solicita, en consecuencia, que se dicte sentencia estimando el recurso y se anule la resolución impugnada

**TERCERO.-** La defensa de la Administración General del Estado, en la contestación a la demanda, señala, en primer lugar, que la alegación relativa a la nulidad del acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras, por falta de notificación de la propuesta de ampliación, debe ser desestimada ya que dicha notificación consta en el archivo que lleva por nombre "comunicación por propuesta ampliación plazo" y en la página cinco de dicho archivo consta el recibí, de fecha 5 de diciembre de 2014, de doña Florinda que según indica la demanda era la persona que llevaba entonces la contabilidad y finanzas de la sociedades.

Por otra parte sobre la justificación de la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras indica que en el acuerdo de ampliación constan enumeradas y explicadas con detalle hasta nueve razones justificativas de dicha ampliación y en todo caso se destaca la existencia de una serie de entidades vinculadas y relacionadas y pone de relieve que el acuerdo de ampliación solamente es por seis meses en lugar de los 12 meses que podría haber ampliado, de acuerdo con la normativa abrir vigente en ese momento.

Por otro lado, indica que el acuerdo de liquidación está convenientemente motivado y que facilita al interesado los datos fácticos y jurídicos necesarios por si considera impugnable la resolución.

Señala que Lucas era el administrador solidario y único partícipe de forma directa e indirecta de la entidad DIRECCION000 . Su actividad principal estaba clasificada en el epígrafe del IAE 965.4, empresarios del espectáculo y 476.9 otras ediciones ncop. La operación a valorar es la retribución al socio y administrador único Lucas por la sociedad vinculada a DIRECCION000 . por los servicios profesionales que aquel le prestaba como artista, cantante, concertista y figura mediática, así como los distintos rendimientos que tienen su origen en dichas actividades.

La sociedad DIRECCION000 facturó a sus clientes por servicios artísticos y obtuvo otros ingresos, derivados de los mismos, de Lucas por los siguientes importes: en el ejercicio 2010 4.557.078,05 € y en el ejercicio 2011 1.715.208,55€. Dichos ingresos están relacionados con actividades cuyo contenido esencial era la intervención de Lucas quien constituye el elemento esencial imprescindible para la prestación de servicio. Por la Agencia Tributaria se entendió que los servicios prestados por Lucas a la sociedad vinculada no deberían de tener carácter distinto del que tienen los facturados por ésta sus clientes, en cuanto que en ambos casos la persona que los presta es la misma.

Lucas declaró en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2010 y 2011 unos ingresos por la actividad económica percibida de DIRECCION000 de 509.420,26 € y 195.106,94 €, ingresos notablemente inferiores a los obtenidos por la sociedad por dichas prestaciones de servicios en los mismos ejercicios. En cuanto a la valoración de la operación vinculada y al ajuste realizado, señala que es una acción admitida en nuestro ordenamiento jurídico la posibilidad de crear sociedades para el desarrollo de actividades profesionales pero lo realmente controvertido es la forma en que se valora monetariamente el servicio que un socio presta la sociedad de la que es propietario en su totalidad.



De ahí que la Agencia Tributaria considere que la prestación de servicios por parte del señor Lucas a la mercantil actora constituyó una operación vinculada, dada la relación entre el socio y la sociedad. El principio básico que rige en la normativa tributaria, en la valoración de operaciones entre personas vinculadas, es la comparación de las condiciones de la operación vinculada entre empresas independientes, como serían las realizadas por la sociedad actora para sus clientes o terceros. Nos encontramos ante servicios de carácter personalísimo ya que los contratos que la sociedad DIRECCION000 suscribió con sus clientes están condicionados a que sea la persona física, socio y administrador, el que necesariamente preste el servicio. La función esencial de la prestación del servicio la asume la persona física y los terceros que contratan con la sociedad lo hacen siempre y cuando la prestación del servicio se realice por la persona física y se contrata en relación a sus características personales. En este caso se disponía de un comparable interno que era la valoración de las prestaciones entre la sociedad y los terceros de los que obtenía ingresos por los servicios prestados por la persona física. En relación a las actividades que señala la entidad actora que deberían de excluirse de la valoración realizada por la Agencia Tributaria indica que, respecto de los conciertos organizados a riesgo y ventura de DIRECCION000, junto a DIRECCION007, de la documentación obrante en el expediente administrativo se desprende que en la liquidación se realiza a la sociedad DIRECCION001, que era la que tenía atribuida la organización de las giras del señor Lucas por España, sin que la actora haya justificado como se han integrado en su contabilidad los resultados de los conciertos.

Además, no se justifica como se llevaba la organización de esos conciertos.

En cuanto a los derechos editoriales procedentes de la SGAE y derechos editoriales de terceros autores, se aprecia que se aportó un contrato privado, de 1 de agosto de 1998, en el que el Sr. Lucas cedió a DIRECCION000 la explotación de los derechos de propiedad intelectual industrial y la utilización y explotación de su nombre, imagen para fines artísticos, comerciales, publicitarios o de cualquier otra naturaleza análoga, por el precio, plazo y demás condiciones que se establecen a continuación.

Sin embargo, también costa de la documentación aportada por DIRECCION000 el contrato celebrado el 26 de septiembre de 2002 entre la reclamante y DIRECCION012 por lo que esta última adquiere los derechos de autor de los que tiene la propiedad DIRECCION000. Este contrato sustituye al anterior que tenía la reclamante con DIRECCION013, de 7 de abril de 1997, que cubría los catálogos editoriales integrados por composiciones del señor Lucas y otros autores. Esos catálogos eran: DIRECCION000, DIRECCION009, DIRECCION008, DIRECCION011, DIRECCION014 y DIRECCION010. Es decir DIRECCION000 por sí misma no empleaba medios propios para la gestión de los derechos editoriales sino que los cedió a un tercero, aunque se reserva el derecho de cobro de parte de ellos, según consta en el contrato firmado con DIRECCION012, no habiendo justificado la adquisición de derechos cedidos a otra persona que no sea el mismo Sr. Lucas, por ello, la operación que ha sido objeto de valoración por la Agencia Tributaria es la cesión de los derechos de autor por parte del Sr. Lucas a DIRECCION000 teniendo en cuenta la vinculación existente entre las partes.

Por lo que respecta a la retribución obtenida por el señor Lucas de la finca DIRECCION002 debe indicarse que DIRECCION000 no satisfacía ninguna retribución al señor Lucas, ya que, en todo caso, la realizaría en la finca DIRECCION002 y por actividades diferentes a la prestación de servicios de la actividad artística o mediática del Sr. Lucas a DIRECCION000.

Por último, y en cuanto a la deducibilidad de determinados gastos destaca que hay algunos que se corresponden con el ámbito personal o particular del señor Lucas, cómo puede ser gastos de tratamientos de salud y entrenamiento físico. Por lo que respecta a los servicios de seguridad las facturas se corresponden con el servicio de seguridad del inmueble que el señor Lucas tiene fijado en su domicilio particular.

Los gastos de renting del vehículo ponen de relieve que se trata de gastos se trata de un vehículo cedido a D. Imanol y los gastos de reparación de otro vehículo turismo no se acreditado su afectación a la actividad, realizando, en todo caso, la sociedad los viajes habitualmente con DIRECCION015 Y con alquiler de coches con conductor.

Las facturas de DIRECCION006 se trata de gastos promocionales, que son correspondientes a jamones y lomos ibéricos, y que no ha quedado acreditado que tengan relación con la actividad y con la generación de ingresos.

En cuanto a las facturas de la sociedad finca de DIRECCION002 se trata de repercusión de gastos de administración y dirección soportados por la finca DIRECCION002. Sin que se considere por la administración que se haya acreditado el supuesto servicio de dirección y administración, ya que la sola aportación de las facturas no es necesaria no suficiente para acreditar la deducibilidad de las cuotas.

Solicita que se dicte Sentencia desestimando el recurso contencioso administrativo.



**CUARTO.-** Este recurso tiene algunos aspectos en común con las cuestiones suscitadas en el recurso 1327/2019, en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido de los mismos periodos de los ejercicios 2010 y 2011, en el que ya ha recaído Sentencia de esta Sección y de esta misma ponente, el pasado 3 de marzo de 2021, por lo que, en cumplimiento de los principios de seguridad jurídica y de unidad de doctrina deben de reproducirse los mismos argumentos que los utilizados en dicha Sentencia.

En este sentido, debemos de examinar, en primer lugar, lo alegado por la recurrente respecto a la nulidad del acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras por no habersele dado traslado de la propuesta de ampliación.

Consta en las actuaciones esa propuesta de ampliación y tal como indica el Abogado del Estado en la contestación a la demanda, aparece en el expediente una comunicación de la propuesta de ampliación y en su hoja 5 aparece un recibí firmado por D<sup>a</sup> Florinda , con DNI NUM005 , el 5 de diciembre de 2014 y en la demanda se señala por la entidad actora que esa persona es la que llevaba la contabilidad de la empresa en los ejercicios regularizados.

En todo caso, el hecho de que no se hubiera dado traslado a la entidad actora de la propuesta de ampliación por parte de la inspección no puede ser considerado un motivo invalidante de las actuaciones inspectoras, por cuanto la entidad actora ha podido efectuar ante la propia AEAT, ante el TEAR y ante esta Sala todas las alegaciones que ha tenido por convenientes sobre el citado acuerdo de ampliación y no especifica que concreta indefensión pudo causarle la falta de traslado de dicha propuesta.

La STS, Sala Tercera, Sección Segunda, dictada en el recurso de casación en unificación de doctrina 558/2015, de 19 de julio de 2016, en su fundamento de derecho tercero determina:

*"...Dicho fundamento jurídico se expresa en los siguientes términos: "En efecto, el artículo 236.1 de la LGT , dentro de la sección relativa al "procedimiento general económico- administrativo" dispone que "el Tribunal una vez recibido y, en su caso, completado el expediente, lo pondrá de manifiesto a los interesados que hubieran comparecido en la reclamación y no hubiesen formulado alegaciones en el escrito de interposición o las hubiesen formulado pero con la solicitud expresa de este trámite, por plazo común de un mes en el que deberán presentar el escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas".*

*Ahora bien, es notoria doctrina que no toda vulneración legal del procedimiento administrativo es susceptible de provocar la nulidad de la resolución que él recaiga, sino tan solo en el supuesto de que tal vulneración haya sido susceptible de generar la indefensión del interesado ( art. 63.2 LRJ-PAC ). Resulta evidente que en este caso, dilucidándose una cuestión estrictamente jurídica, la puesta de manifiesto del expediente fue inhábil (sic) para mermar la defensa de la reclamante, que sin necesidad de acudir a los documentos que constituyen el expediente tenía conocimiento de los hechos decisivos para fundamentar su reclamación. Lo superfluo que hubiera sido el traslado queda constatado por el hecho de que los fundamentos de la pretensión de la contribuyente no han variado sustancialmente en vía judicial después de haber tenido acceso al expediente en su integridad" (sic).*

*La referida doctrina coincide con la expresada, reiteradamente por esta Sala, que puede resumirse en los términos que expresa nuestra sentencia de 19 de enero de 2016 (rec. de cas. unificación de doctrina 2966/2014).*

*La privación de un determinado trámite de alegaciones, cuando ha existido otro u otros trámites en que se ha podido formular o se han formulado alegaciones, puede suponer la anulabilidad del acto si dicha privación ha sido motivo de indefensión ( art. 63.2 Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común).*

*Ahora bien, en este caso, para apreciar la existencia de indefensión es requisito mínimo e imprescindible señalar, al menos, de qué alegaciones o pruebas se ha visto privado el interesado como consecuencia de la omisión del concreto trámite de alegaciones.*

*En este sentido se ha pronunciado esta Sala en reiteradas y recientes ocasiones, precisamente, respecto del incumplimiento del trámite que resulta del artículo 236.1 LGT :*

*a) En STS de 20 de mayo de 2008 (rec. de cas. 7984/2002 ) dijimos: " Aunque se parta de que la notificación de la puesta de manifiesto para alegaciones en la reclamación económico-administrativa interpuesta por la recurrente no fue válida, [...], es lo cierto que el motivo se centra en la infracción formal, pero sin alegación alguna sobre los efectos materiales que el supuesto vicio produce en los derechos de la recurrente, lo que resultaba esencial, ya que la apreciación de la indefensión no consiste en la pura omisión del trámite de alegaciones, al ser necesario que de ello se origine perjuicios para los derechos del reclamante. Por otra parte, desde el momento en que se interesa la retroacción de actuaciones, no al momento en que se cometió la infracción procedimental en vía económico- administrativa, sino al momento de la resolución por parte de la Dependencia de Recaudación del*



escrito presentado el 5 de Agosto de 1999, es patente la intrascendencia del supuesto defecto que se denuncia en relación con la reclamación económico-administrativa".

b) En STS de 17 de junio de 2010 (rec. de cas. para la unificación de doctrina 416/2005) señalamos: "[...]Todo lo cual nos debe llevar a concluir que una cosa es que esta Sala, y en dicho sentido las sentencias de contraste, venga afirmando de modo reiterado la necesidad del cumplimiento del trámite de la notificación, y en concreto de la notificación de la propuesta de liquidación y de la puesta de manifiesto para formulación de alegaciones, y otra cosa muy distinta, como pretende la entidad recurrente, es que el incumplimiento del trámite reseñado pueda producir de modo automático la anulación del expediente. Sino que al no ser el trámite de alegaciones trámite esencial, al punto que legalmente se prevé la posibilidad de poder prescindir del mismo, habrá de estarse a las circunstancias del caso contemplado y decidido para determinar el alcance de los defectos en la notificación y, a la postre, a la omisión del trámite.

La cuestión, que resolvió la sentencia de instancia, en definitiva, fue examinar si la parte recurrente sufrió o no indefensión, pues la indefensión, como vicio invalidante, ha de tener un carácter material y no meramente formal; para que la omisión de un trámite genere una indefensión con efectos anulatorios debe haber dejado al administrado en una situación en la que le haya sido imposible alegar o defenderse, con exposición de cuál hubiera sido la situación a la que podría haberse llegado de cumplirse los requisitos legales y únicamente vicia de nulidad la omisión del trámite cuando el recurrente acredite que tal circunstancia, además de privarle de un elemento esencial para su defensa, pudo haber influido de forma decisiva en el resultado de la liquidación, provocándose así una situación de indefensión material; y analizando las circunstancias del caso concreto la sentencia se decanta por negar indefensión alguna, pues ni fue concretada en demanda, ni se infería de lo actuado en el expediente.

Desde esta perspectiva, única posible a la vista del contenido de la sentencia y la razón de resolver como lo hizo, es evidente que la sociedad recurrente no aporta los elementos de contraste necesarios, aportando sentencias que tratan sobre la formalidades que deben reunir las notificaciones, las notificaciones a personas distintas de los representantes del sujeto pasivo y, por fin, la finalidad de toda notificación. Como queda patente de lo resuelto. se limitó a apuntar la pura infracción procedimental en que se incurrió por la Administración al notificar la propuesta de liquidación, pero sin razonar la trascendencia que hubiera tenido para sus intereses esa omisión ni poner de relieve el alcance material que de dicha omisión se ha derivado, de ahí el pronunciamiento de la sentencia, pues no hubo concreción de que en el caso de autos concurrieran circunstancias determinantes de la irrepetibilidad o de la dificultad de repetir, más tarde, lo que en aquel trámite defectuosamente realizado hubiera podido alegarse o acreditarse.

Esta regla de la relativización de los vicios de forma, que no determinan "per se" la anulabilidad sino sólo cuando al vicio se anuda alguna de aquellas consecuencias, es también predicable cuando el vicio o defecto consiste en la omisión del trámite de puesta de manifiesto para la formulación de alegaciones. Si el no oído dispone de posibilidades de defensa de eficacia equivalente, la omisión del trámite de alegaciones deberá calificarse como una irregularidad no invalidante. En definitiva, los vicios de forma adquieren relevancia cuando su existencia ha supuesto una disminución efectiva y real de garantías. La indefensión es así un concepto material, que no surge de la sola omisión de cualquier trámite. De la omisión procedimental ha de derivarse para el interesado una indefensión real y efectiva, es decir, una limitación de los medios de alegación y prueba y, en suma, de defensa de los propios derechos e intereses.

Por tanto, la sentencia recurrida no ha infringido los preceptos invocados por la entidad recurrente. Si ésta nada alega sobre la trascendencia que, en el caso concreto y en punto a la efectividad de sus medios de defensa, haya tenido aquella omisión del trámite, no cabe tener por cierto que ésta hubiera dado lugar a una indefensión real y efectiva, ni cabe ligar a ella el efecto anulatorio pretendido. Lo verdaderamente importante y decisivo a los efectos anulatorios es, en suma, ver cuáles son los argumentos que hubiera utilizado la parte recurrente para poner de manifiesto la lesión que para sus derechos se ha derivado de la omisión del trámite. La indefensión ha de tener alcance material y no meramente formal".

c) La STS de 7 de octubre de 2010 (rec. de cas. 6056/2005) señala: En la Sentencia de esta Sala y Sección de 30 de noviembre de 2005 (recurso de casación 116/2001) se resolvió en sentido desestimatorio un supuesto similar al que ahora se nos plantea, con base en las siguientes consideraciones (Fundamento de Derecho Cuarto):

"Pero una cosa es que esta Sala venga afirmando de modo reiterado la necesidad del cumplimiento del trámite de la notificación de la puesta de manifiesto del expediente para formulación de alegaciones y proposición de prueba y otra cosa muy distinta, como pretende la entidad recurrente, es que el incumplimiento del trámite reseñado pueda producir de modo automático la anulación del expediente de la reclamación económica-administrativa en que la omisión ha tenido lugar. En este sentido ni el art. 105 de la Constitución contempla la "audiencia del interesado" como un trámite inexorable, sino sólo cuando proceda, ni el art. 95.1 del Reglamento



de Procedimiento de 20 de agosto de 1981 , vigente a la sazón, lo preceptuaba como forzoso pues establecía que una vez que se hubiera recibido en el Tribunal el expediente, se pondría de manifiesto a los interesados que hubieran comparecido en la reclamación y no hubiesen renunciado a este trámite, por plazo común de quince días, para su estudio, a fin de que en dicho plazo pudieran presentar alegaciones; al presentar el escrito de alegaciones, los interesados podían acompañar los documentos que estimasen convenientes y proponer pruebas.

Es claro, pues, que el Reglamento de 1981 (análogo en este punto al art. 90 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo ) explícitamente admitía la posibilidad de prescindir del trámite en cuestión. Por tanto, habrá de estarse a las circunstancias del caso contemplado y decidido para determinar el alcance de la omisión del trámite.

La cuestión, en definitiva, está en determinar si la parte recurrente sufrió o no indefensión por no haber tenido un conocimiento personal e individualizado del expediente, pues la indefensión, como vicio invalidante, ha de tener un carácter material y no meramente formal; para que la omisión de un trámite genere una indefensión con efectos anulatorios debe haber dejado al administrado en una situación en la que le haya sido imposible alegar o defenderse, con exposición de cuál hubiera sido la situación a la que podría haberse llegado de cumplirse los requisitos legales. Y si se trata de determinar las consecuencias que para el trámite objeto de análisis tiene el derecho a la utilización de medios de prueba, la falta de práctica de alguna prueba únicamente vicia de nulidad la omisión del trámite cuando el recurrente acredite que tal circunstancia, además de privarle de un elemento esencial para su defensa, pudo haber influido de forma decisiva en el resultado del pleito, provocándose así una situación de indefensión material; al recurrente se le exige que justifique tanto la relación entre los hechos de cuya probanza se trata y la prueba no practicada, como el carácter determinante de dicha prueba en relación con el sentido concreto de la resolución [...]."

En el presente caso, la recurrente en el escrito de formalización del recurso no hace verdadera referencia a las alegaciones o a las pruebas que no ha podido efectuar o proponer con oportunidad de ser tenidas en cuentas como consecuencia de la omisión procedimental que alega.

En efecto, en dicho escrito solo combate el razonamiento del TEAR, porque en el escrito de interposición la recurrente se limitó a solicitar que se le pusiera de manifiesto el expediente, porque no es correcto prescindir del trámite de puesta de manifiesto del expediente, y porque, aunque el TEAR no lo detalla, lo cierto es que no había fallado una sola vez respecto a la escritura pública, sino dos. Pero, no concreta las alegaciones o las pruebas de que se ha visto privada la parte como consecuencia de la omisión del trámite, y, en consecuencia, hemos de concluir que la sentencia recurrida se ajusta al criterio de esta Sala cuando, de manera razonada, excluye la indefensión material y con ello la trascendencia que la recurrente anuda a la omisión del trámite procedimental de que se trata."

La doctrina del Tribunal Supremo no deja lugar a dudas de que, no es suficiente realizar una alegación genérica respecto a que la ausencia del trámite de alegaciones en el procedimiento ante el TEAR ha provocado la indefensión del interesado, sino que es necesario concretar en qué consistió específicamente dicha omisión y cuál ha sido la indefensión concreta que ha sufrido, concretando las alegaciones o las pruebas de que se ha visto privada la parte como consecuencia de la omisión del trámite.

Eso mismo es extrapolable a la ausencia del trámite de alegaciones respecto de la propuesta de alegación, con lo que no se aprecia que en este caso se haya podido originar alguna indefensión en la entidad actora. En todo caso, es cierto que la notificación de la propuesta de ampliación a D<sup>a</sup> Florinda , que no era la representante legal de la entidad actora en las actuaciones inspectoras, fue una irregularidad pero ello no puede ser motivo invalidante de las mismas si se tiene en cuenta que no consta que se haya producido indefensión concreta por ello, máxime cuando la citada persona era la que llevaba la contabilidad de la empresa, según palabras de la propia actora en la demanda.

**QUINTO.-** Por lo que respecta a la alegada ausencia de motivación y de justificación del acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras, debemos de partir el contenido del mismo:

"3; Se le comunica al obligado tributario la concurrencia de circunstancias que justifican que las actuaciones inspectoras revistan una especial complejidad lo que posibilita, a su vez, la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, por los siguientes motivos:

lo; La actividad de Lucas , NIF NUM006 , es la de artista, fundamentalmente cantante, y está dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, en actividad "Artística", epígrafe 019, actividades cine, teatro y circo.

Lucas está siendo inspeccionado por este Equipo por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2.010 y 2.011 y por el IVA desde 2T 2.010 a 4T 2.011,





2o; Lucas detenta el 100% de las participaciones de la sociedad DIRECCION016 ., sociedad holandesa, con domicilio social en DIRECCION017 NUM007 , Amsterdam (Países Bajos).

3°; Participación de Lucas y de DIRECCION016 . en la entidad DIRECCION000 . con NIF NUM008 :

Lucas : detenta el 5% de las participaciones

DIRECCION016 .: el 95% restante

4°; Otras sociedades participadas directamente por DIRECCION016 .:

Finca de DIRECCION002 : 21,85%

DIRECCION018 .: 50%, (Entre los activos se encuentra la casa de DIRECCION019 , en la Calle AVENIDA000 número NUM004 , NUM009 , DIRECCION005 , Madrid)

5o; Participación de DIRECCION000 . en otras sociedades:

DIRECCION000 . participa directa o indirectamente en una serie de sociedades a través de las cuales se realizan actividades diversas, todas ellas relacionadas con Lucas , desde la artística, fincas rústicas y actividades agropecuarias, mera tenencia de bienes...

Se adjunta un cuadro con las participaciones de Lucas y de DIRECCION000 .

6o; Participación de DIRECCION000 . en la sociedad DIRECCION001 .

DIRECCION000 . detenta el 90% de las participaciones en DIRECCION001 .

DIRECCION001 ., con NIF NUM010 está también en Inspección por este Equipo por los conceptos Impuesto sobre Sociedades 2.010 y 2.011 e IVA, ejercicios desde 2T 2.010 a 4 T 2.011.

7a; DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD ARTÍSTICA POR Lucas

De las actuaciones realizadas hasta ahora se desprende que Lucas , realiza básicamente su actividad artística a través de dos sociedades:

DIRECCION000 .: a través de la cual lleva a cabo sus actividades musicales y artísticas en el extranjero.

DIRECCION000 . está dada de alta en dos epígrafes del IAE:

Empresarios del espectáculo 965.4 y

Otras ediciones n coop 476.9

DIRECCION001 .: que es la sociedad mediante la que lleva a cabo sus actividades de la misma índole por toda España.

DIRECCION001 . está dada de alta en el epígrafe del IAE Empresarios de espectáculos 965.4.

En el ejercicio 2.010 DIRECCION000 . tiene unas entradas invisibles por importe de 3.622.471,68 euros y unas salidas el mismo concepto por 753.106,53 euros.

Las entradas se registran bajo el concepto "Derechos de autor" y "Otros servicios culturales, recreativos, deportivos" y provienen de Holanda y de diversos países americanos.

Las salidas "Inversiones realizadas por no residentes con destino a Panamá" "Inversiones realizadas por residentes" con destino Luxemburgo.

En el ejercicio 2.011 en DIRECCION000 . constan entradas invisibles por importe de 1.494.223,38, por el concepto de Inversiones efectuadas por residentes", provenientes de Luxemburgo y salidas invisibles que ascienden a 77.613 euros, por el concepto de traspaso entre cuentas de clientes con destino a Estados Unidos de América.

8°; RELACIONES ENTRE DIRECCION016 ., DIRECCION000 . y DIRECCION001 .

DIRECCION016 . es acreedor de DIRECCION000 .

DIRECCION000 , y DIRECCION001 ., la primera emite facturas a la segunda y figuran en Balance como acreedoras y deudoras mutuas. Según la información declarada en el Modelo 347 la facturación IVA incluido de DIRECCION000 . a DIRECCION001 . asciende a 513.116,88 en 2.010 y a 97.627,42 en 2.011.

9a; ACTUACIONES DE PETICIÓN DE INFORMACIÓN

En el curso del procedimiento inspector la Inspección ha realizado diversos requerimientos relacionados con Lucas , DIRECCION000 . y DIRECCION001 . tanto en España como en el extranjero, estando pendiente de respuesta algunos de ellos.



... ..

5; El Inspector Jefe del Equipo de Inspección número 86 remitió propuesta sobre la necesidad de ampliar el plazo de actuaciones de 12 meses con fecha 7 de enero de 2015, por considerar la concurrencia de circunstancias que justifican la propuesta de extensión de plazo de duración de actuaciones inspectoras, haciendo constar la comunicación al obligado tributario y la falta de alegaciones de este último.

Teniendo en cuenta la propuesta formulada por el Jefe del Equipo de Inspección nº 86 en 1 I que constan los motivos que se dan para considerar que la actuación inspectora tiene una especial complejidad, y de conformidad con el artículo 150 apartado 1 de la Ley General Tributaria y el artículo 184.2 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, procede considerar que las actuaciones inspectoras revisten especial complejidad y, en consecuencia se dicta el siguiente ACUERDO:

El plazo de duración del procedimiento inspector previsto en el párrafo primero del artículo 151.1 de la LGT se amplía por otros sets meses."

Este acuerdo afecta a la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a los que se extiende el procedimiento- artículo 184.1 del referido Reglamento.

El presente acuerdo no es susceptible de recurso o reclamación económico - administrativa, sin perjuicio de que pueda plantearse la procedencia o improcedencia de la ampliación de plazo aquí acordada con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, se interpongan contra la liquidación tributaria."

EL artículo 150 regula el plazo de las actuaciones inspectoras:

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

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho."

El art. 178.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos establece:

"5. Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada:

a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación.

b) La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y periodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial."

El art. 184. 2 del mismo texto legal, aclara los motivos por los que se podrá acordar la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras:

"2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad en los siguientes supuestos:



- a) Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.
- b) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.
- c) Cuando los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial.
- d) Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal que esté siendo objeto de comprobación inspectora.
- e) Cuando el obligado tributario esté sujeto a tributación en régimen de transparencia fiscal internacional o participe en una entidad sujeta a un régimen de imputación de rentas que esté siendo objeto de comprobación inspectora.
- f) Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales del obligado tributario o la desaparición o falta de aportación de los libros o registros determine una mayor dificultad en la comprobación.
- g) Cuando se investigue a los obligados tributarios por su posible intervención en una red o trama organizada cuya finalidad presunta sea defraudar o eludir la tributación que corresponda u obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales. En especial, se incluirá en este supuesto la investigación de tramas presuntamente organizadas para la defraudación del Impuesto sobre el Valor Añadido vinculadas a las operaciones de comercio exterior o intracomunitario.
- h) Cuando se investigue a los obligados tributarios por la posible realización de operaciones simuladas, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o la intervención de personas o entidades interpuestas con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas.
- i) Cuando la comprobación se refiera a personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la actuación inspectora se dirija a la comprobación de las distintas fases del proceso de producción o distribución.
- j) Cuando para comprobar la procedencia de aplicar un beneficio fiscal sea necesario verificar el cumplimiento de requisitos o regímenes tributarios previstos para otro tributo."

La STS, Sala Tercera, Sección Segunda, dictada en el recurso de casación 3810/2015, de 1 de diciembre de 2016, se refiere con claridad a los requisitos que debe contener el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras:

"SEGUNDO.- 1. El primer motivo de casación invocado por la recurrente se refiere a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria como consecuencia de la vulneración del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. La vulneración de dicho plazo se funda por la recurrente en la invalidez del acuerdo de ampliación de su duración al carecer de la necesaria motivación.

2. La fundamentación jurídica del motivo de casación objeto de análisis se basa en las siguientes consideraciones:

- a) Infracción del art. 150.1 LGT por falta de motivación de la propuesta y resolución de ampliación de actuaciones.
- b) Las actuaciones se inician el 1 de julio de 2008, el acta se firma el 3 de julio de 2009 y el acuerdo de liquidación se notifica el 28 de octubre 2009, una vez transcurridos los 12 meses legalmente previstos para la tramitación del expediente. La Administración procedió a ampliar dicho plazo a 24 meses y dicho Acuerdo de ampliación fue notificado a la recurrente el 23 de marzo de 2009.
- c) La AEAT conocía desde el inicio de la Inspección el volumen de las operaciones, el régimen de tributación y el ámbito geográfico de actuación del contribuyente, por tratarse de una gran empresa con obligaciones precisas de información. Solo la aparición de circunstancias imprevistas puede justificar la ampliación del plazo y la exigencia de motivación de dicho acuerdo es irrenunciable, incumbiendo a la Administración la carga de justificar la concurrencia de los presupuestos necesarios para ello, sin que quede satisfecha esta obligación con la mera enumeración de los mismos.
- d) En concreto destaca que la mera cita de la cifra de negocios no justifica "per se" la ampliación del plazo pues la inspección corre a cargo de una unidad especializada en grandes contribuyentes. La concurrencia de elementos objetivos de complejidad no puede sustituir a la ponderación concreta en cada caso de las circunstancias que justifican la suspensión. Destaca que la dispersión geográfica del Grupo no ha perjudicado la inspección, no



se ha justificado la incidencia en el caso concreto de las circunstancias que justifican la ampliación del plazo. Las cuestiones planteadas son muy similares a las inspeccionadas anteriormente por la AEAT, que ya tenía conocimiento sobre la organización y funcionamiento de la recurrente. Las actuaciones del Grupo se limitan a tres sociedades y las actuaciones de comprobación se limitan a una sociedad por un período de 31 meses.

e) Notificado el acuerdo de liquidación el 28 de octubre de 2009, habría prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda durante el período de junio de 2004 hasta agosto de 2005.

3. Como recuerda la sentencia recurrida, el Tribunal Supremo ha desarrollado un completo cuerpo de doctrina sobre el contenido de la motivación de los acuerdos de ampliación de las actuaciones, del que es ejemplo la STS de 8 de junio de 2015 (casación nº 1307/14) que en su Fundamento Jurídico Tercero dispone lo siguiente:

"En nuestro sistema tributario, y a partir de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (BOE de 27 de febrero), el legislador ha querido que, por regla general, las actuaciones de investigación y comprobación llevadas a cabo por la Inspección no se demoren más de doce meses, en cuyo cómputo se han de excluir las dilaciones no imputables a la Administración y los periodos de interrupción justificada. Así se expresaba el artículo 29 de la Ley citada y lo hacen hoy los artículos 150.1 y 104.2 de la Ley General Tributaria de 2003.

Conforme a nuestra jurisprudencia, esta previsión del legislador constituye un principio programático de nuestro ordenamiento tributario, enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente a fin de alcanzar un justo equilibrio en sus relaciones con la Hacienda (punto II de la exposición de motivos de la Ley 1/1998). Por consiguiente, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los Tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses. Así los hemos señalado en sentencias de 24 de enero de 2011 (dos) (casaciones 5990/07, FJ 5º, y 485/07, FJ 3º), 26 de enero de 2011 (casación 964/09, FJ 6º), 3 de octubre de 2011 (RJ 2011, 7458) (casación 1706/07, FJ 2º), 6 de octubre de 2011 (RJ 2011, 7537) (casación 194/08, FJ 2º), 2 de abril de 2012 (RJ 2012, 5165) (casación 6089/08, FJ 2º), 19 de abril de 2012 (RJ 2012, 4866) (casación 541/11, FJ 5º), 27 de junio de 2012 (RJ 2012, 8451) (casación 6555/09, FJ 5º), 21 de septiembre de 2012 (RJ 2012, 9215) (casación 3077/09, FJ 2º), 28 de septiembre de 2012 (RJ 2012, 9515) (casación 838/10, FJ 3º), 28 de septiembre de 2012 (RJ 2012, 9509) (casación 4728/09, FJ 3º), 8 de octubre de 2012 (RJ 2012, 9786) (casación 1096/10, FJ 3º), 14 de octubre de 2013 (RJ 2013, 6952) (casación 5464/11, FJ 2º) y 26 de mayo de 2014 (casación 16/12, FJ 4º).

Tratándose de un principio general, ese designio ha de presidir la interpretación de las normas que, de una u otra forma, disciplinan la duración de las actuaciones inspectoras.

No obstante, el legislador también ha querido que, por excepción, la Administración pueda ampliar el plazo hasta un máximo de otros doce meses -veinticuatro en total-. No goza, sin embargo, de una potestad discrecional al respecto, pues sólo puede hacerlo cuando aprecie que las actuaciones revisten especial complejidad o si en el transcurso de las mismas comprueba que el contribuyente ha ocultado alguna de sus actividades empresariales o profesionales [ artículos 29.1, párrafo 2º, apartados a) y b), de la Ley 1/1998 y 150.1, párrafo 2º, apartados a) y b), de la Ley General Tributaria de 2003].

La ley delimita el concepto jurídico indeterminado " especial complejidad " indicando que puede ser apreciada atendiendo: 1º) al volumen de las operaciones del contribuyente, 2º) a la dispersión de sus actividades, 3º) a su declaración en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y 4º a aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente [ artículo 150.1, párrafo 2º, letra a), de la Ley General Tributaria de 2003 ].

Tratándose de una excepción a la regla general que quiere que la tarea inspectora se consuma en doce meses, las causas que determinan la ampliación deben ser objeto de interpretación estricta. De otro lado, no basta la mera concurrencia, sin más, de uno de esos parámetros, que sirven para delimitar el concepto jurídico indeterminado "especial complejidad", sino que resulta preciso justificar en cada caso concreto esa complejidad, que, además, ha de ser "especial". En otras palabras, deben explicitarse las razones que impulsan a la ampliación, justificando suficientemente que concurre alguno de los presupuestos de hecho a los que el legislador ha vinculado la posibilidad de romper la regla general. En suma, la decisión ha de ser motivada. Inicialmente la Ley 1/1998 no exigía la motivación del acuerdo de ampliación, aunque sí vino a hacerlo el Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, en el artículo 31 ter, apartado 2, párrafo 2º, introducido por el Real Decreto 136/2000. En cualquier caso, el Tribunal Supremo entendió que esta exigencia de motivación, hoy presente en la Ley General Tributaria de 2003 (artículo 150.1, último párrafo), era exigible ab initio, desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998, pues se trata de una exigencia que se encuentra implícita en la propia naturaleza de la decisión de prorrogar y en la necesidad de hacer patentes las causas que la justifican, responde al espíritu de la Ley 1/1998 y viene impuesta directamente por el artículo 54. 1. e) de la Ley 30/1992 donde se preceptúa que han de motivarse los actos de ampliación de plazos, previsión aplicable con carácter supletorio a los procedimientos tributarios



en virtud de la disposición adicional quinta, apartado 1, de la propia Ley 30/1992 [ sentencia de 31 de mayo de 2010 (RJ 2010, 5451) (casación 2259/05, FJ 3º) ]

Por lo tanto, no es suficiente la concurrencia abstracta, meramente formal si se prefiere, de alguna de las situaciones previstas en la ley, siendo obligado analizar y explicitar en el acuerdo de ampliación por qué las actuaciones de comprobación e investigación son "especialmente complejas".

La motivación debe aparecer en el propio acuerdo de ampliación, sin que pueda después suplirse por los órganos de revisión económico-administrativa o en sede judicial [véase la sentencia de 28 de enero de 2011 (casación 3213/07, FJ 4º), lo que vale tanto como decir que, por muy justificada que se encuentre a posteriori la dilatación del plazo, el dato relevante es si esa explicación se encuentra en la resolución acordándola.

Por ello, hay que centrar el objetivo en la decisión administrativa adoptada al respecto, para comprobar si realmente se justificó suficientemente la necesidad de alargar el plazo de las actuaciones en alguna de las causas legalmente previstas, en cuyo afán han de tomarse en consideración tanto el contenido del propio acto como el de las actuaciones, susceptibles de revelar que, pese a las explicaciones suministradas, no se daba la especial complejidad que amparó la medida.

Las sentencias de 19 de noviembre de 2008 (RJ 2009, 691) (casación 2224/06, FJ 3º) y 18 de febrero de 2009 (RJ 2009, 1092) (casación 1934/06, FJ 4º) han admitido ampliaciones sustentadas en acuerdos cuya motivación no aparecía suficiente, pero en los que las circunstancias concurrentes demostraban la complejidad de las actuaciones. Por la misma razón, debería desecharse una decisión de ampliación formalmente justificada en la que esas circunstancias concurrentes desmintiesen la complejidad".

Podemos concluir que la dispersión geográfica es un hecho notorio, pero ha de explicarse por qué introduce mayor complejidad en la tarea inspectora, no olvidándose que puede amparar la ampliación si lleva como consecuencia la realización de actuaciones fuera del ámbito territorial de la delegación correspondiente al domicilio social [ artículo 31 ter, apartado 1. a).3º, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos ; en el mismo sentido el artículo 184.2.c del Reglamento General de 2007 .

Ahora bien, ese dato, el volumen de operaciones, unido a otras circunstancias, como la pertenencia a un grupo consolidado y la necesidad de realizar las comprobaciones conjuntamente con otros impuestos como el de sociedades, puede ser expresivo de la especial complejidad requerida en la norma [ sentencias de 11 de abril de 2013 (RJ 2013, 3353) (casación 2414/10, FJ 2º), 17 de abril de 2013 (casación 1826/10, FJ 2º) y 26 de febrero de 2015 (casación 4072/13, FJ 8º)].

4. Si, como hemos dicho, hay que centrar el objetivo en la decisión administrativa adoptada en el acuerdo de ampliación debe recordarse lo que en el citado acuerdo de ampliación se decía:

TERCERO: En las presentes actuaciones, y a los efectos previstos en el artículo 150 de la Ley 58/2003 sobre la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, se aprecia la concurrencia de las siguientes circunstancias determinantes de una especial complejidad:

1.- Constituir el citado grupo de sociedades un sujeto pasivo que tributa en el régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades.

2.- El volumen de operaciones declarado por el GRUPO DE SOCIEDADES nº 2/91 en los períodos en comprobación, en relación con el Impuesto sobre Sociedades es el siguiente:

2003: 811.080.000€

2004: 867.400.000€

2005: 1.041.762.000€

Cifras que superan ampliamente la requerida para la obligación de auditar sus cuentas ( art. 203 relacionado con el 181 del TR de la Ley de Sociedades Anónimas , por remisión del art. 84 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada ).

3º.- El número de sociedades que consolidan es el siguiente:

2003 67 sociedades

2004 73 sociedades

2005 80 sociedades

4º.- El número de operaciones objeto de comprobación en el ámbito del grupo fiscal entre numerosas sociedades del perímetro de consolidación.



Lo dispuesto en los apartados anteriores implica una elevada complejidad para la verificación de las eliminaciones e incorporaciones procedentes a que dan lugar las operaciones realizadas entre las sociedades que forman parte del grupo, así como en la comprobación de las numerosas operaciones y de importante cuantía de las que derivan las deducciones y bonificaciones en cuota acreditadas / practicadas por el sujeto pasivo.

Asimismo, se aprecia una especial complejidad por la concurrencia de los hechos que se exponen a continuación.

5°.\_ Elevado número de registros y/o apuntes contables así como de facturas emitidas y recibidas realizados durante cada ejercicio al que alcanza la comprobación, fundamentalmente en algunas de las entidades operativas, como es el caso de las sociedades dependientes objeto de comprobación DIARIO EL PAIS y LA SER.

6°.\_ Diversidad de actividades económicas

El Grupo mercantil PROMOTORA DE INFORMACIONES S.A. desarrolla una variedad de actividades económicas incluidas en diversos sectores económicos, y agrupadas según sus propias memorias como sigue:

Unidad de negocio El País

Unidad de negocio Ocio y Entretenimiento

Unidad de negocio Editorial

Unidad de negocio Internet

Unidad de negocio Sogecable

Unidad de negocio Impresión

Unidad de negocio Distribución

Unidad de negocio Venta de Publicidad de medios

Unidad de negocio de Televisiones Locales

Unidad de negocio de Radios

Unidad de negocio de Prensa

7°.\_ Realización por parte del Grupo, de operaciones de reestructuración empresarial, acogidas al Régimen Especial, Título VII capítulo VIII, del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, RD legislativo 4/2004

8.- Dispersión geográfica de la actividad realizada por el Grupo 2/91:

8.1.- Los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria realizada por el Grupo de Sociedades se realizan tanto dentro como fuera del ámbito territorial de la sede de este Equipo Nacional de Inspección, distribuidos por toda la geografía española a través en muchos casos de centros de actuación independientes, tanto propios como colaboradores y cuyos datos y documentación debe reflejarse en la contabilidad del obligado tributario.

8.2.- La extensión geográfica a nivel internacional del Grupo, desarrollando un porcentaje muy relevante de actividad mercantil a través de numerosas empresas situadas en América (Méjico, Colombia, Argentina, Bolivia...) y en la Unión Europea.

A la vista de todo lo expuesto, este Equipo de Inspección ha apreciado la concurrencia de circunstancias de especial complejidad en las actuaciones de inspección y la necesidad de coordinar los datos de las diferentes sociedades afectadas, por lo que se considera necesaria la ampliación del plazo de 12 meses de las actuaciones (...).

5. Para la sentencia recurrida, la aplicación de la anterior doctrina al presente caso nos conduce directamente a desestimar este motivo de recurso, pues si bien es cierto que las actuaciones inspectoras se desarrollaron exclusivamente en Madrid, también lo es que las actuaciones se realizaron simultáneamente en relación al Impuesto de Sociedades y Retenciones en relación a los ejercicios de 2004 y 2005, el volumen de operaciones ascendió en 2004 a 147.812.000 euros y en 2005 a 131.067.000 euros y es superior al requerido para la obligación de auditar cuentas de las sociedades existiendo vinculaciones hasta con 27 sociedades, lo que determina la necesidad de verificar un elevado número de declaraciones de bonificaciones y deducciones, de examinar un elevado número de registros y apuntes contables.

Todas estas actuaciones sólo pudieron realizarse a partir del momento en que la documentación fue aportada (2 meses después de iniciada la inspección), siendo, finalmente, necesario el examen de todas y cada una de las circunstancias que envuelven la actividad de la recurrente con independencia de que como consecuencia de los exámenes realizados en ejercicios anteriores se haya tenido ya un conocimiento previo de la estructura del Grupo,



a lo que debe unirse el dato de que el Grupo Prisa desarrolla su actividad en distintos sectores económicos. La resolución del TEAC de 20 de marzo de 2014 reproduce en su FJ 2º los datos inicialmente consignados en el Acuerdo de ampliación que, por el volumen económico de la reclamación y complejidad de las operaciones, justificaron la ampliación del plazo, por lo que cabe concluir que existió motivación suficiente individualizada respecto de la situación de la recurrente, siendo una cuestión distinta el que la misma la comparta o no.

No puede afirmarse pues que la tramitación y resolución del procedimiento sobrepasó indebidamente el plazo máximo de 12 meses, por lo que no puede acogerse la pretensión anulatoria de la recurrente que hubiera tenido su base legal en los artículos 150.1 y 2. a) de la LGT, que disponen que en caso de sobrepasarse indebidamente dicho plazo, no puede entenderse interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras.

Debemos concluir, por tanto, que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se encontraba en este caso suficientemente motivado, lo que nos conduce a la desestimación de este primer motivo de recurso.

En todo caso, como indica el TEAC, de la lectura del acuerdo así como de la delimitación que sobre el requisito de motivación previsto en la Ley ha hecho el Tribunal Supremo entendemos que se ha motivado suficientemente la especial complejidad de las actuaciones por parte de la Inspección ya que se han determinado cuales son las circunstancias que concurren en el caso concreto, de las previstas en la norma, para acreditar esa especial complejidad y de la lectura de las mismas se genera "una convicción de especial complejidad" a la que hace referencia el Alto Tribunal.

Cuestión distinta es, como advierte el Abogado del Estado, que las causas señaladas en el acuerdo de ampliación sean rechazadas por el interesado, lo cual no tiene amparo en norma alguna y supondría en definitiva validar acuerdos de ampliación sólo cuando son compartidos por el interesado, en contra de la norma que se limita a indicar unas circunstancias objetivas que deben concurrir, sean o no las que el interesado considere adecuadas.

Tampoco queda afectada la corrección del acuerdo de ampliación, en tanto cumpla con las exigencias legales, por el hecho de que finalmente las actuaciones se desarrollen de una forma u otra, puesto que ni es posible, ni la norma lo pide, que la Administración adivine el resultado de las averiguaciones que se vayan haciendo y el sentido en el que convendrá ir desarrollando la investigación.

Por último cabe indicar que el artículo 150. 2. a de la Ley 58/2003 establece que la superación del plazo legal (doce meses, o veinticuatro meses) sólo produce el efecto de no quedar interrumpida la prescripción durante ese plazo, pero que tal interrupción ocurrirá con la primera de las actuaciones que se realice tras el transcurso del mismo.

Lo cual aplicado al caso de autos significa que, aunque se entendiese que el plazo sólo fue de un año, y que se superó, iniciado en día 1 de julio de 2008 y por tanto llegados al día 1 de julio de 2009, ya el día 3 de julio de 2009 hubo nuevas actuaciones, que habrían interrumpido la prescripción, de haber sido correcta la pretensión.

En conclusión, que con fundamento en las anteriores consideraciones y a la vista de las particulares circunstancias del caso enjuiciado, procede desestimar la pretensión de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, pues el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras es conforme a Derecho, lo que conlleva, a su vez, que la duración de dichas actuaciones no haya excedido el indicado plazo."

Es evidente que la determinación de las circunstancias de gran complejidad que concurren en las actuaciones inspectoras debe de efectuarse en relación a las circunstancias de cada caso concreto y en este sentido, tal como consta en el acuerdo de ampliación reproducido más arriba, y en el acuerdo de inicio de las mismas, de 24 de abril de 2014, las actuaciones inspectoras fueron de carácter general, en relación al IVA, del 2T de 2010 al 4T de 2011, y también respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011.

En contra de lo que se señala por la recurrente en la demanda, sí que cabe apreciar que, con independencia del resultado final, se descubre por la inspección un entramado de empresas, tal como refleja el acuerdo de ampliación, ya que el socio y administrador único de la entidad actora, D. Lucas participaba en una serie de sociedades como la propia entidad actora y DIRECCION016., radicada en Holanda, y, a su vez, dicha entidad participaba en otras entidades que giraban facturas a la entidad actora.

Por su parte, la entidad actora participaba en un 90 % en la entidad DIRECCION001 y a través de ambas entidades D. Lucas realizaba su actividad profesional.

Se descubrieron también en el curso de las actuaciones importantes entradas y salidas de capital, provenientes de Luxemburgo y con destino a Estados Unidos.



No hay que olvidar que las actuaciones no solo se estaban realizando en relación al Impuesto sobre Sociedades sino también al IVA por lo que muchas de las actuaciones también se efectuaron respecto de ese tributo.

Por todo ello, cabe entender que, al describir el acuerdo de ampliación todas estas circunstancias, está motivando debidamente la necesidad de ampliación de las actuaciones inspectoras, ya que en este caso cabe apreciar que se daban las circunstancias de gran o especial complejidad a que hace referencia el art. 150. 1 a) LGT en relación, al menos, con lo previsto en el art. 184.2 b) y h) del Real Decreto 1065/2007, al aparecer en las actuaciones personas o entidades vinculadas y descubrirse la intervención de personas o entidades interpuestas en las actividades de la entidad actora.

El mero examen de las actuaciones en el expediente administrativo pone de manifiesto la complejidad de las mismas y el gran volumen de diligencias y documentos aportados.

Además, no es cierto que con posterioridad a la ampliación de las actuaciones no se siguiesen efectuando actuaciones en el procedimiento inspector ya que consta la Diligencia nº 6, de 26 de enero de 2015, en relación a las facturas emitidas por la entidad actora y sus relaciones con la entidad DIRECCION033. En esa Diligencia se aportan justificantes de las retenciones en el extranjero a efectos de la doble imposición.

También se produce la puesta de manifiesto del expediente administrativo el 16 de marzo de 2015.

Y en la Diligencia número 7 se inicia el trámite de audiencia, previo a la formalización de las actas de inspección, y se fija para el 13 de marzo de 2015 la formalización de las mismas.

En la Diligencia número 8, de 16 de marzo de 2015, se efectúa una nueva puesta de manifiesto del expediente y se señala una nueva fecha para la firma de las actas.

Por todo ello debe ser desestimado este motivo de oposición y entenderse que el acuerdo de ampliación estuvo correctamente motivado y que dicha ampliación estaba debidamente justificada por el plazo de seis meses más.

**SEXTO.-** También se alega por al recurrente la ausencia de motivación del acuerdo de liquidación.

El citado acuerdo de liquidación en relación al Impuesto sobre Sociedades, de 8 de septiembre de 2015, justifica los motivos de la regularización efectuada en el siguiente sentido:

" Lucas , NIF NUM006 , es Administrador Solidario y único partícipe (de forma directa e indirecta) de la entidad DIRECCION000 ., CON NIF NUM008 .

*-La actividad de Lucas , con NIF NUM006 , es la de artista, fundamentalmente cantante, y está dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, en actividad "Artística", epígrafe 019, actividades cine, teatro y circo.*

**-El domicilio fiscal de Lucas hasta el 12/01/2015 (después de haberse iniciado las actuaciones el 28/04/2014 )** era en la CALLE000 NUM011 , Madrid NUM012 , el del despacho de abogados que presta sus servicios a él y a la serie de sociedades en las que participa y al que pertenece su representante en esta Inspección, DIRECCION020 NUM013 . Los administradores de dicha sociedad son Luis Alberto , NIF NUM013 y Luis Pablo , NIF NUM014 .

*Desde el 12/01/2015 su domicilio es CALLE001 NUM015 DIRECCION021 DIRECCION022 PANAMA NUM016 NUM017 REPUBLICA DE PANAMA*

*La vivienda habitual de Lucas se encuentra en AVENIDA000 número NUM004 , NUM009 , DIRECCION005 (datos procedentes del Padrón del I.N.E.)*

*-Don Lucas detenta el 100% de las participaciones de la sociedad DIRECCION016 ., sociedad holandesa, con domicilio social en DIRECCION017 NUM007 , Amsterdam (Países Bajos).*

-Participación de Lucas y de DIRECCION016 . en la entidad DIRECCION000 . con NIF NUM008 :

- Lucas : detenta el 5% de las participaciones
- DIRECCION016 .: el 95% restante

A través de las anteriores sociedades Lucas participa en una miríada de sociedades, tal como se ha detallado en el expediente de Inspección. Hay que señalar que en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de DIRECCION000 . figura como socio únicamente Lucas con un 5%, omitiéndose cualquier referencia a DIRECCION016 .

- Participación de DIRECCION000 . en la sociedad DIRECCION001 .

DIRECCION000 . detenta el 90% de las participaciones en DIRECCION001 . Del restante 10% es titular DIRECCION023 . N.I.F. NUM018 , sociedad participada a su vez en un 99% por DIRECCION000 .





Lucas

**-DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD ARTÍSTICA**

Lucas , realiza básicamente su actividad sociedades:

- DIRECCION000 .: a través de la cual lleva a cabo sus actividades musicales y artísticas en el extranjero.

DIRECCION000 . está dada de alta en dos epígrafes del IAE

Empresarios del espectáculo 965.4 y

Otras ediciones ncop 476.9

El Administrador de DIRECCION000 . es Lucas .

El domicilio fiscal de la misma es CALLE000 número NUM011 , Madrid

Del examen de la actividad desarrollada por DIRECCION000 . se desprende que esta consiste en: -La producción y gestión de las actividades artísticas de Lucas , contratando a través de DIRECCION007 . que actúa como representante, las actuaciones artísticas Lucas en el extranjero, fundamentalmente conciertos, así como la gestión de los royalties y demás derechos provenientes de su actividad artística.

-La gestión de las múltiples sociedades de que es propietario DIRECCION000 ., que realizan actividades de todo tipo, desde la tenencia de su vivienda de DIRECCION019 , la producción de jamones y vinos, DIRECCION024 ., FINCA DE DIRECCION002 . y DIRECCION006 . . .

Es DIRECCION000 . la que firma los contratos, emite las facturas y cobra por las actuaciones de Lucas en el extranjero. Así, en el ejercicio 2.010 DIRECCION000 . tiene unas entradas invisibles por importe de 3.622.471,68 euros y unas salidas el mismo concepto por 753.106,53 euros.

Las entradas se registran bajo el concepto "Derechos de autor" y "Otros servicios culturales, recreativos, deportivos" y provienen de Holanda y de diversos países americanos

En cuanto a la actividad artística de Lucas , se aportó a la Inspección copia de un contrato entre DIRECCION000 . y Lucas en el que este cede los derechos de su actividad.

DIRECCION001 NIF NUM010 : es la sociedad mediante la que lleva a cabo sus actividades de la misma índole por toda España.

Los Administradores de DIRECCION001 . son

NUM019 Luis Alberto NUM014 Luis Pablo

El domicilio fiscal de la misma es CALLE000 número NUM011 , Madrid.

Facturas emitidas por DIRECCION000 . a DIRECCION001 .

En los ejercicios 2.010 y 2.011, DIRECCION001 . recibió de DIRECCION000 . facturas por un total de:

2010	440.888,36	72.228,52	513.107,88
2.011	82.735,10	14.982,32	97.627,42

El motivo de dicha facturación, manifiestan las sociedades intervinientes, es que la gestión de la actividad artística de Lucas se realiza en DIRECCION000 . y es en esta última sociedad en la que se concentran los resultados de la misma.

Definición de las operaciones vinculadas entre Lucas y DIRECCION000 ,

Ingresos de DIRECCION000 . derivados de la actividad artística y mediática de Lucas :

Los ingresos de DIRECCION000 . por los conceptos de "Ventas", "Ingresos por royalties", "Ingresos por derechos", "Ventas prestación de servicios" e "Ingresos extraordinarios" (este último concepto únicamente en 2.011), ascienden a un total de:

**- Ejercicio 2010: 4.557.078,05 euros**

**- Ejercicio 2011: 715.208,55 euros**



FECHA	NOMBRE	N.I.F.	BASE IMPONIBLE	TIPO IMPOSITIVO	CUOTA IVA	TOTAL
02-01-10	DIRECCION034		601.012,00	0,00	0,00	601.012,00
04-01-10	DIRECCION035	NUM021	2.000,00	16,00	320,00	2.320,00
11-01-10	DIRECCION036	NUM022	100.000,00	16,00	16.000,00	116.000,00
14-01-10	DIRECCION036	NUM022	140.000,00	16,00	22.400,00	162.400,00
09-02-10	DIRECCION037	NUM023	62.116,87	16,00	9.938,70	72.055,57
17-02-10	DIRECCION038	NUM024	40.000,00	0,00	0,00	40.000,00
22-02-10	DIRECCION039	NUM025	55.041,83	0,00	0,00	55.041,83
22-02-10	DIRECCION040	NUM026	49.537,65	0,00	0,00	49.537,65
22-02-10	DIRECCION041	NUM027	115.587,85	0,00	0,00	115.587,85
22-02-10	DIRECCION036	NUM022	160.000,00	16,00	25.600,00	185.600,00
24-02-10	DIRECCION042	NUM028	2.199,35	16,00	351,90	2.551,25
26-02-10	DIRECCION012	NUM029	10.376,60	16,00	1.660,26	12.036,86
01-03-10	DIRECCION043		7.393,71	0,00	0,00	7.393,71



11-03-10	DIRECCION013	NUM031	1.025,81	16,00	164,13	1.189,94
31-03-10	DIRECCION044	NUM032	89.027,38	0,00	0,00	89.027,38
31-03-10	SDAD. GNRAL. DE AUTORES	G28029643	24.659,55	16,00	3.943,53	28.605,08
06-04-10	DIRECCION012	NUM029	1.873,00	0,00	0,00	1.873,00
08-04-10	DIRECCION030	NUM033	90.252,70	0,00	0,00	90.252,70
12-04-10	DIRECCION045	NUM034	5.147,71	0,00	0,00	5.147,71
14-04-10	DIRECCION040	NUM026	-49.577,67	0,00	0,00	-49.577,67



14-04-10	DIRECCION040	NUM026	49.577,67	0,00	0,00	49.577,67
15-04-10	DIRECCION030	NUM033	47.991,73	0,00	0,00	47.991,73
16-04-10	DIRECCION034		8.691,33	0,00	0,00	8.691,33
05-05-10	DIRECCION043		198.136,79	0,00	0,00	198.136,79
05-05-10	DIRECCION030	NUM033	77.375,43	0,00	0,00	77.375,43
05-05-10	DIRECCION030	NUM033	27.081,40	0,00	0,00	27.081,40
05-05-10	DIRECCION046	NUM030	386.877,13	0,00	0,00	386.877,13

FONDO DOCUMENTAL



27-05-10	DIRECCION044	NUM032	65.279,48	0,00	0,00	65.279,48
01-06-10	DIRECCION030	NUM033	-19.650,60	0,00	0,00	-19.650,60
01-06-10	DIRECCION046	NUM030	-386.877,13	0,00	0,00	-386.877,13
18-06-10	DIRECCION046	NUM030	743.875,03	0,00	0,00	743.875,03
18-06-10	DIRECCION046	NUM030	37.827,35	0,00	0,00	37.827,35
18-06-10	DIRECCION047	NUM035	135.691,57	0,00	0,00	135.691,57
30-06-10	EDAD GNRAL DE AUTORES	G28029643	37.067,06	16,00	5.930,73	42.997,79

FONDO DOCUMENTAL

FONDO DOCUMENTAL



30-06-10	DIRECCION033	NUM036	270.830,24	16,00	43.332,84	314.163,08
30-06-10	DIRECCION001	NUM017	356.568,97	16,00	57.051,03	413.620,00
18-07-10	DIRECCION046	NUM010	3.876,67	0,00	0,00	3.876,67
03-08-10	DIRECCION030	NUM033	7.412,45	0,00	0,00	7.412,45
18-08-10	DIRECCION048	NUM038	194.099,38	0,00	0,00	194.099,38
01-09-10	DIRECCION042	NUM028	3.642,52	18,00	655,65	4.298,17
06-09-10	DIRECCION013	NUM011	884,92	18,00	159,28	1.044,20

FONDO DOCUMENTAL



24-09-10	EDAD: GNRAL: DE AUTORES	G28029643	51.479,48	18,00	9.266,30	60.745,78
28-09-10	DIRECCION012	NUM029	4.576,29	16,00	732,21	5.308,50
29-09-10	DIRECCION049	NUM039	29.388,00	0,00	0,00	29.388,00
30-09-10	DIRECCION001	NUM037	38.804,25	18,00	6.984,76	45.789,01
30-09-10	DIRECCION001	NUM037	42.550,00	18,00	7.659,00	50.209,00
04-10-10	DIRECCION045	NUM035	109.449,11	0,00	0,00	109.449,11
04-10-10	DIRECCION046	NUM030	234.016,67	0,00	0,00	234.016,67
13-10-10	DIRECCION035	NUM021	1.000,00	18,00	180,00	1.180,00
02-11-10	DIRECCION050		106.149,24	0,00	0,00	106.149,24
05-11-10	DIRECCION049	NUM039	28.401,02	0,00	0,00	28.401,02
02-12-10	DIRECCION046	NUM030	20.524,52	0,00	0,00	20.524,52
02-12-10	DIRECCION046	NUM030	182.048,02	0,00	0,00	182.048,02
02-12-10	DIRECCION050		4.971,50	0,00	0,00	4.971,50
02-12-10	DIRECCION045	NUM035	5.131,13	0,00	0,00	5.131,13
09-12-10	DIRECCION051	NUM040	224,99	0,00	0,00	224,99
20-12-10	DIRECCION033	NUM036	105.092,87	18,00	18.916,72	124.009,59
31-12-10	EDAD: GNRAL: DE AUTORES	G28029643	76.776,89	18,00	13.819,84	90.596,73
31-12-10	DIRECCION001	NUM037	2.965,14	18,00	533,73	3.498,87

(En el ejercicio 2.010 DIRECCION000 . tiene unas entradas invisibles por importe de 3.622.471,68 euros. Las entradas se registran bajo el concepto "Derechos de autor" y "Otros servicios culturales, recreativos, deportivos" y provienen de Holanda y de diversos países americanos)



FECHA	NOMBRE	N.I.F.	BASE IMPONIBLE	TIPO	CUOTA IVA	TOTAL
03-01-11	DIRECCION007	NUM041	19.614,74	18,00	3.520,65	23.143,39
17-01-11	DIRECCION052	NUM042	80,00	0,00	0,00	80,00
18-01-11	DIRECCION053	NUM043	890,74	18,00	160,33	1.051,07
22-01-11	DIRECCION054	NUM042	27.342,12	0,00	0,00	27.342,12
26-01-11	DIRECCION055	NUM045	6.500,00	0,00	0,00	6.500,00
16-02-11	DIRECCION053	NUM043	-890,74	18,00	-160,33	-1.051,07
22-02-11	DIRECCION056	NUM046	146.337,90	0,00	0,00	146.337,90
28-02-11	DIRECCION057	NUM047	3.428,50	0,00	0,00	3.428,50
07-03-11	DIRECCION042	NUM028	835,64	18,00	150,42	986,06
09-03-11	DIRECCION057	NUM023	16.711,84	18,00	3.008,13	19.719,97
11-03-11	DIRECCION012	NUM029	3.791,82	18,00	682,53	4.474,35
15-03-11	DIRECCION052	NUM042	367,60	0,00	0,00	367,60
15-03-11	DIRECCION056	NUM046	144.050,70	0,00	0,00	144.050,70
13-03-11	DIRECCION056	NUM046	3.069,72	0,00	0,00	3.069,72
16-03-11	DIRECCION013	NUM031	2.806,37	18,00	505,15	3.311,52
31-03-11	SDAD. GNRAL. DE AUTORES	G28029643	91.647,51	18,00	16.496,55	108.144,06
31-03-11	DIRECCION001	NUM037	82.725,10	18,00	14.892,32	97.627,42
01-04-11	DIRECCION057	NUM047	1.714,25	0,00	0,00	1.714,25
01-04-11	DIRECCION052	NUM042	177,30	0,00	0,00	177,30
20-04-11	DIRECCION058	NUM048	-4.420,69	18,00	-795,72	-5.216,41
20-04-11	DIRECCION058	NUM048	4.420,69	18,00	795,72	5.216,41





20-04- 11º	DIRECCION034		3.144,47	0,00	0,00	3.144,47
10-03- 11º	DIRECCION054	NUM044	2.935,98	0,00	0,00	2.935,98
03-06- 11º	DIRECCION055	NUM021	2.000,00	18,00	360,00	2.360,00
03-06- 11º	DIRECCION055	NUM021	3.000,00	18,00	540,00	3.540,00
10-06- 11º	DIRECCION059	NUM049	144,00	18,00	25,92	169,92
15-06- 11º	DIRECCION060	NUM050	1.104,43	0,00	0,00	1.104,43
15-06- 11º	DIRECCION060	NUM050	1.104,43	0,00	0,00	1.104,43
30-06- 11º	SDAD. GNRAL. DE AUTORES	G28029643	101.396,07	18,00	18.251,29	119.647,36
09-08- 11º	DIRECCION042	NUM028	1.308,22	18,00	235,48	1.543,70
16-08- 11º	DIRECCION032		268.105,85	0,00	0,00	268.105,85
06-09- 11º	DIRECCION012	NUM029	5.939,73	18,00	1.069,15	7.008,88
10-09- 11º	DIRECCION061	NUM051	2.549,85	0,00	0,00	2.549,85
26-09- 11º	DIRECCION052	NUM042	00,00	0,00	0,00	0,00
27-09- 11º	DIRECCION013	NUM031	1.257,58	18,00	226,36	1.483,94



05-10-11	DIRECCION059	NUM049	192,00	18,00	34,56	226,56
05-10-11	DIRECCION062	NUM052	192,00	18,00	34,56	226,56
13-10-11	DIRECCION033	NUM036	154.653,04	18,00	27.837,55	182.490,59
18-11-11	DIRECCION063	NUM053	85.000,00	0,00	0,00	85.000,00
23-11-11	DIRECCION0034	NUM044	1.835,03	0,00	0,00	1.835,03
22-12-11	DIRECCIÓN012	NUM029	200.000,00	18,00	36.000,00	236.000,00
23-12-11	DIRECCION054		2.837,77	0,00	0,00	2.837,77
31-12-11	SDAD. GNRAL DE AUTORES	G28029643	1.197,55	18,00	215,56	1.413,11
31-12-11	SDAD. GNRAL DE AUTORES	G28029643	659,79	18,00	118,76	778,55
31-12-11	SDAD. GNRAL DE AUTORES	G28029643	5.607,40	18,00	1.009,33	6.616,73
31-12-11	SDAD. GNRAL DE AUTORES	G28029643	475,25	18,00	85,55	560,80
31-12-11	SDAD. GNRAL DE AUTORES	G28029643	531,19	18,00	95,61	626,80
31-12-11	SDAD. GNRAL DE AUTORES	G28029643	7.306,60	18,00	1.315,19	8.621,79
31-12-11	SDAD. GNRAL DE AUTORES	G28029643	942,67	18,00	169,68	1.112,35
31-12-11	SDAD. GNRAL DE AUTORES	G28029643	12,34	18,00	2,22	14,56
31-12-11	SDAD. GNRAL DE AUTORES	G28029643	16.483,62	18,00	2.967,03	19.450,65
31-12-11	SDAD. GNRAL DE AUTORES	G28029643	517,17	18,00	93,09	610,26
31-12-11	SDAD. GNRAL DE AUTORES	G28029643	21,85	18,00	3,93	25,78
31-12-11	SDAD. GNRAL DE AUTORES	G28029643	2.620,99	18,00	471,78	3.092,77
31-12-11	SDAD. GNRAL DE AUTORES	G28029643	142,11	18,00	25,58	167,69
31-12-11	SDAD. GNRAL DE AUTORES	G28029643	1.700,95	18,00	306,17	2.007,12
31-12-11	SDAD. GNRAL DE AUTORES	G28029643	660,04	18,00	118,81	778,85
31-12-11	SDAD. GNRAL DE AUTORES	G28029643	25.574,44	18,00	4.603,40	30.177,84
31-12-11	SDAD. GNRAL DE AUTORES	G28029643	6.127,38	18,00	1.102,93	7.230,31
31-12-11	SDAD. GNRAL DE AUTORES	G28029643	23.845,80	18,00	4.292,24	28.138,04



En el expediente de Inspección se recogen los contratos suscritos entre DIRECCION000 . y las diferentes sociedades con las que contrata las actuaciones de Lucas en los que se detallan las condiciones de la actuación en conciertos, grabaciones, apariciones televisivas de dicho señor y otras actividades artísticas al igual que las facturas emitidas por DIRECCION000 . por los mismos. También se encuentran los contratos del mismo tipo suscritos por DIRECCION001 . **Sin embargo Lucas declaró en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas unas retribuciones de actividades económicas derivadas de DIRECCION000 . por importe de 509.420,26 euros en 2.010 y 195.106,94 euros en 2.011.**

En las operaciones efectuadas entre la sociedad y el socio **Lucas** , procede practicar la valoración por el valor normal de mercado en **operaciones vinculadas** por concurrir en el presente caso los requisitos y condiciones establecidos en el art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en el art. 16 de su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

De acuerdo con el artículo 21.1 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, en vigor desde 19 de noviembre de 2008, en la medida en que como luego se expone con detalle, en el curso de las actuaciones ha tenido lugar un procedimiento de comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas, no siendo la corrección valorativa resultante del mismo el objeto único de la regularización que procede.

En relación con los gastos declarados por la entidad para la determinación de la base imponible del Impuesto, esta Inspección, en el curso de las actuaciones, ha puesto de manifiesto que determinadas partidas de gasto no pueden admitirse como fiscalmente deducibles al no haberse justificado debidamente su relación con la actividad.

Por exigirlo el artículo 21.1 del RIS, como consecuencia de las actuaciones de llevadas a cabo, se incoan dos actas a la entidad DIRECCION000 por el concepto Impuesto sobre Sociedades períodos 2010 y 2.011, una, limitada a la propuesta de liquidación derivada de la corrección valorativa practicada en la operación vinculada que se ha detallado, y una segunda Acta distinta, que se formaliza por los demás elementos de la obligación tributaria.

También se extienden dos actas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2.010 y 2.011 a Lucas , una primera por la corrección valorativa practicada en la operación vinculada y una segunda por ingresos no declarados.

En diligencia se solicitó que se pusiera a disposición de la Inspección la documentación relativa a la valoración de las operaciones realizadas entre DIRECCION000 . y Lucas (NIF NUM006 ), de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.2 de la LIS (Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo) y los artículos 18 al 20 del Real Decreto 1777/2004 de 30 de julio por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. **No se aportó documentación alguna de operaciones vinculadas.**

En relación con los **gastos** declarados por la entidad para la determinación de la base imponible del Impuesto, esta Inspección, en el curso de las actuaciones, ha puesto de manifiesto que determinadas partidas de gasto no pueden admitirse

.....

En este caso y si se considerara que los servicios de "artista" se trata de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada, no se cumplen los requisitos para aplicar la presunción de coincidencia de los valores convenido y de mercado que establece este precepto, ya que

- El único socio profesional es Lucas y las retribuciones al socio profesional por la prestación de los servicios son inferiores al 85% del resultado previo al que se refiere la letra a):



	2.010	2.011
Resultado del ejercicio declarado	458.234,14	-106.168,48
Modificación del resultado por la		
Inspección (1)	137.208	166.894
Resultado del ejercicio comprobado	595.442,14	60.725,52
Retribución a LUCAS	509.420,26	195.106,94
Resultado del ejercicio comprobado +		
Retribución a LUCAS (apartado		
a)	1.104.862,40	255.832,46
85% sobre el Rdo. del ejercicio		
comprobado + Retribución a LUCAS	939.133,04	217.457,59

(1) Gastos que la Inspección no considera deducibles y que se indican en la página 32-33/35.

En consecuencia, no resulta aplicable a los ejercicios 2.010 y 2.011 la presunción del apartado 6 del artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, ya que en ambos períodos la retribución convenida con el socio es inferior al 85 por ciento del resultado previo.

El motivo por el que se practica la presente regularización se limita a la corrección valorativa resultante del procedimiento de comprobación del valor normal de mercado de operaciones vinculadas, entre la sociedad DIRECCION000 y su administrador y único socio (5% directamente y 95% a través de DIRECCION016.) Lucas, en base a lo dispuesto en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción por Ley 36/2006 de 29 de noviembre.

#### **OPERACIÓN VINCULADA.**

##### Requisitos objetivos

La operación a valorar es la retribución al socio y administrador único Lucas por la sociedad vinculada DIRECCION000 por los servicios profesionales que aquel le presta como artista, cantante, concertista, figura mediática, así como de los diferentes rendimientos que tienen su origen en dichas actividades.

Los servicios facturados se corresponden con los servicios prestados por DIRECCION000 a sus clientes, así que en todo caso requerían la intervención de Lucas.

El precio de la operación vinculada pactado entre las partes no se ajusta, a juicio de la Inspección, al valor normal de mercado.

El juicio de la Inspección se apoya en los siguientes hechos:

En el presente caso, la sociedad DIRECCION000 ha facturado a sus clientes por los servicios artísticos y obtenido otros ingresos derivados de los mismos de Lucas por los importes que a continuación se detallan, precios pactados entre partes independientes:

- **Ejercicio 2.010 4.557.078,05 euros**



**- Ejercicio 2.011 1.715.208,55 euros**

Dichos ingresos están relacionados con actividades cuyo contenido esencial era la intervención de Lucas, quien constituye el elemento esencial e imprescindible para la prestación del servicio.

Los servicios prestados por Lucas a la sociedad vinculada no deben tener carácter distinto del que tienen los facturados por ésta a sus clientes en cuanto que en ambos casos la persona que los presta es la misma. En los dos casos se trata de servicios profesionales que no deben diferir en cuanto a su valoración

Sin embargo Lucas declaró en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2.010 y 2.011 unos ingresos por actividad económica percibida de DIRECCION000. los siguientes importes:

**Ejercicio 2.010: 509.420,26 € con una retención de 76.413,02 €**

**Ejercicio 2.011: 195.106,94 € con una retención de 29.266,06 €**

Estos importes son **notablemente inferiores** a los ingresos obtenidos por la sociedad de tercero por dichas prestaciones de servicios en los ejercicios 2.010 y 2.011.

Lucas es administrador solidario y socio directo al 5% de dicha sociedad y socio indirecto al 95% a través de la sociedad DIRECCION016. de la que es socio único. DIRECCION016. es la sociedad dominante de DIRECCION000 por lo que constituyen un grupo mercantil del artículo 42 del Código de Comercio, por lo que los socios de DIRECCION016. están vinculados con DIRECCION000 ... ..

De acuerdo con dicho precepto, el método que se ha considerado más adecuado para practicar dicha valoración de mercado en esta operación vinculada **es el método del precio libre comparable, previsto en la letra a) del artículo 16.4 del TRLIS anteriormente transcrito.**

A esta conclusión se llegó tras **realizar un análisis de comparabilidad** sobre la base de las siguientes circunstancias:

- Las características específicas de la prestación del servicio. Estamos indudablemente ante un supuesto de prestación de servicios de carácter personalísimo. Los contratos que la sociedad DIRECCION000. suscribió con sus clientes, están condicionados a que sea la persona física, socio y administrador de la sociedad Lucas, el que necesariamente preste el servicio, o bien se derivan de la actividad artística del mismo.

Se trata de un servicio personalísimo que ha de prestar el socio y administrador y es por lo que los terceros contratan con la sociedad o es de dicho servicio del que la sociedad obtiene ingresos. La intención de los clientes de la sociedad es que sea Lucas el que preste los servicios aunque formalmente actúe la sociedad como intermediaria.

- Las funciones asumidas por las partes. La función esencial de la prestación del servicio la asume la persona física. Los riesgos recaen sobre la persona física y los activos empleados son en esencia las cualidades de la persona física.

- Los términos contractuales. Los terceros contratan con la sociedad un servicio determinado, siempre y cuando se realice por Lucas. La persona física involucrada es la razón de ser de la contratación. De hecho, las condiciones de la contratación y, muy en particular, la valoración de la contraprestación económica correspondiente, depende de las características personales de la persona que las realiza. En definitiva de las propias condiciones contractuales se desprende el carácter personalísimo de la prestación.

- Las características del mercado. Estamos ante un mercado donde la contratación se realiza atendiendo a las características personales de la persona involucrada en la prestación del servicio.

En consecuencia, e método que se estima más adecuado es el método del precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particulares circunstancias de la operación.

El principio básico por el que se rige la valoración entre entidades o personas vinculadas se basa en la comparación de las condiciones de la operación vinculada y las condiciones de operaciones entre empresas independientes. Pues bien, atendiendo a este principio para valorar la operación vinculada (realizada entre la socio y administrador y la sociedad), se dispone de un comparable interno que satisface las condiciones de comparabilidad, en el sentido de ser operaciones realizadas por la entidad vinculada con una parte independiente.

Este comparable ha sido la valoración de la relación entre la sociedad y los terceros de los que obtiene dichos ingresos por los servicios prestados por su socio y administrador Lucas. La valoración se realiza en sede de la sociedad, que es donde se encuentra las dos operaciones objeto de contraste. Sobre este comparable,



atendiendo a las peculiares circunstancias, se han efectuado las correcciones que han considerado necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. En concreto, de los ingresos obtenidos de la sociedad se han minorado los gastos en los que ha incurrido la sociedad para la obtención de dichos ingresos.

El apartado 4 del artículo 16 del TRLIS recoge los métodos a aplicar para la determinación del valor de mercado.

#### **Cálculo del valor normal de mercado**

Para la determinación de este valor se procede de la siguiente manera:

Se considera que el precio de mercado que hubieran pactado dos partes independientes se calcula- atendiendo al concepto de comparable interno arriba mencionado- a partir de los ingresos obtenidos de terceros por la sociedad DIRECCION000 como contraprestación de los servicios prestados por Lucas

*Ingresos de la actividad.*

Todos los ingresos obtenidos por DIRECCION000 de sus clientes derivados de la actividad artística de Lucas ascendieron a los siguientes importes.

-Ejercicio 2.010: 4.557.078,05 euros

-Ejercicio 2.011: 1.715.208,55 euros

\_i

Todos ellos se han obtenido por la intervención personalísima del socio y administrador único.

*Gastos relacionados con la actividad*

A partir de este importe, se ha tenido en cuenta para minorar el valor de mercado, los gastos en los que incurrió la sociedad para la obtención de dichos ingresos.

A continuación se exponen los cálculos para la determinación del valor de mercado en los ejercicios 2010 y 2.011 con el detalle de los conceptos de gasto en los que, a juicio de esta Inspección, ha incurrido la entidad DIRECCION000, para la obtención de los ingresos considerados en la operación vinculada de referencia. Estos gastos son los que se tiene en cuenta para la corrección de los ingresos obtenidos de terceros al objeto de cuantificar el valor de mercado de la operación de referencia en los citados ejercicios.

Para determinar el resultado del ejercicio el obligado tributario se dedujo una serie de gastos, por los conceptos de aprovisionamientos, gastos de personal, otros gastos de explotación y amortización del inmovilizado que suponen un total de:

Ejercicio 2.010: 3.784.908,17 euros

Ejercicio 2.011: 1.615.959,59 euros

Estos cuatro grandes conceptos son los que la Inspección considera relacionados con la actividad artística de Lucas y no incluye entre ellos los gastos derivados de actividades financieras ni de actividades de gestión y financieras entre DIRECCION000 y sus participadas (préstamos intragrupo, provisión por depreciación de valores, ingresos y gastos financieros, deterioro por enajenaciones del inmovilizado...), al igual que tampoco ha incluido entre los ingresos los que provienen de estas actividades.

- Entre los gastos anteriores se incluyen gastos de personal de Lucas :

- Ejercicio 2.010:

-

- Ejercicio 2.011:

- 509.420 euros, con una retención de 76.413,02 euros.

195.106,94 euros, con una retención de 29.266,06 euros

**Los gastos relacionados con la actividad de Lucas ascienden, por tanto, a:**

- **Ejercicio 2.010: 3.647.700,17 euros**

- **Ejercicio 2.011: 1.449.065,59 euros**

**Por tanto, en los ejercicios 2010 y 2.011 el valor normal de mercado correspondiente a la prestación de servicios efectuada por Lucas a DIRECCION000 . asciende a los importes que se detallan a continuación, resultantes**



**de la diferencia entre los ingresos obtenidos por la sociedad de sus clientes por los servicios de Lucas y los gastos relacionados con la actividad en que ha incurrido la sociedad.**

1º; Se elimina de estos gastos la retribución que DIRECCION000 . ha pagado a Lucas ya que es el valor de mercado de estos servicios lo que hay que determinar:

	2.010	2.011
Gastos-totales-deducidos	3.784.908,47	1.615.959,59
Gastos-no-deducibles	137.208,00	166.894,00
Gastos-relac.-con-ingr-activ-artística-LUCAS	3.647.700,47	1.449.065,59
Retribución-a LUCAS	509.420,00	195.106,94
Gastos-relacionados-con-los-ingresos,-sin-incluir-retribución-a-LUCAS	3.138.280,47	1.253.958,65

2º; Se deducen de los ingresos derivados de su ingresos en los que ha incurrido la sociedad.

	2.010	2.011
Ingresos-de-la-actividad-deriv-de-LUCAS	4.557.078,05	1.715.208,55
Gastos-relacionados-con-los-ingresos,-sin-incluir-retribución-a-LUCAS	3.138.280,47	1.253.958,65
Valor-de-mercado	1.418.797,58	461.249,90

Esta Oficina Técnica considera que el **valor de mercado** de la operación vinculada se debe calcular de acuerdo al método del precio libre comparable tal y como se dijo en la rectificación. No tiene sentido mezclar este método del precio libre comparable con el método de coste para incluir un margen.

Importe-retribución-determinada-según-valor-de-mercado	1.347.857,70	438.187,41
Retribución-declarada	-509.420,00	-195.106,94
AUMENTO-BASE-IMPONIBLE-EN-IRPF	909.377,58	266.142,96

Por otra parte, entendiéndose que la retribución de DIRECCION000 , SL a Lucas 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 aquél, procede disminuir la base imponible del impuesto en los ejercicios 2010 y 2.011, por la diferencia entre la valoración efectuada y el gasto declarado:

	2.010	2.011
Importe-retribución-determinada-según-valor-de-mercado	1.347.857,70	438.187,41
Retribución-declarada	-509.420,00	-195.106,94
DISMINUCIÓN-DE-LA-B.I.-en-el-IMPUESTO-SOCIEDADES	909.377,58	266.142,96

... ..Teniendo en cuenta la valoración efectuada por esta Inspección respecto a las operaciones realizadas entre Lucas y DIRECCION000 y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS, en virtud del cual la Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de las personas o entidades vinculadas, se incoa en esta misma fecha acta de disconformidad a Lucas por los , ejercicios 2010 y 2.011a



objeto de efectuar la correspondiente corrección respecto a los gastos que la Inspección considera no deducibles por su falta de correlación con los ingresos y calificarse como liberalidades, según el artículo 14.1.e, TRLIS, cuyos justificantes se encuentran en el expediente de Inspección, están:

**Ejercicio 2.011**

Jacobo	3.740	1
JUAN	940	2
Reparación vehículos	7.484,83	3
Servicio doméstico	4.060	4
DIRECCION008 y DIRECCION002	4.561,74	5
DIRECCION003	91.448	6
DIRECCIÓN028	1.059	7
Renting Audi	27.530,16	9
DIRECCION004	26.070,06	10
TOTAL	166.894	

(1) Jacobo : son facturas por el concepto de "Tratamiento de Fisioterapia de D. Lucas ", llevadas a cabo en su domicilio.

(2) Juan : facturas por "entrenamiento Lucas ", llevadas a cabo por dicho señor de profesión arquitecto.

(3) **REPARACIÓN VEHÍCULOS:** facturas de reparación de un TOYOTA LAND CRUISER 100, MERCEDES BENZ matrícula ....XYH , llave puerta Toyota.

(4) **SERVICIO DOMÉSTICO** : Facturas de " DIRECCION025 ", " DIRECCION026 " y " DIRECCION027 . "Servicio doméstico profesional" .... , por conceptos como "Selección de personal doméstico local: empleada externa."

(5) DIRECCION006 . y DIRECCION002 .: son dos sociedades participadas por DIRECCION000 . y emiten facturas por conceptos como "jamón ibérico de bellota", "lomos ibérico de bellota", "lomitos de ibérico de bellota".

(6) DIRECCION003 .: facturas por el concepto "Servicio auxiliar de control en la vivienda de Lucas sita en la AVENIDA000 n° NUM004 - Urbanización DIRECCION019 - NUM020 , durante el mes de " Hay que señalar que a partir de determinado momento de 2.011 los turnos contratados pasan a ser de 24 horas.

(7) DIRECCION028 .: facturas por conceptos como "Montar reloj de grifo. Comprobar funcionamiento de todo el riego y programar reloj", "Comprobar funcionamiento de riego y regular boya del aljibe" "Comprobar riego..." "Reparar fuga de riego..." "Taponar aspersores.", "Hacer fases de goteo en la planta de arriba,..en fin facturas correspondientes a servicios de jardinería.

(8) DIRECCION029 .: por alquiler de mesas, sillas, vajillas, cubiertos bandejas, fuentes.. Entregadas en el domicilio AVENIDA000 NUM004 , DIRECCION019 , NUM020 .

(9) RENTING AUDI: cargos en cuenta bancaria por el renting de un vehículo con SANTANDER CONSUMER IBER RENT. El vehículo en cuestión es un AUDI Q7, matrícula ....DXF , suscrito por Valentín

DIRECCION000 . el 25 de enero de 2.008, por un importe total de 110.121,12 euros, figurando en el contrato, que se incluye en el expediente, como conductor habitual " Imanol ". Este último señor obtiene rendimientos del trabajo personal de DIRECCION000 ., tiene su domicilio fiscal en AVENIDA000 NUM004 , DIRECCION019 , ocupando la vivienda en virtud de una retribución en especie de dicha sociedad y también en el año 2.011 aumenta la familia mediante la adopción de otros dos niños.

(10) DIRECCION004 : por instalaciones de seguridad llevadas a cabo en AVENIDA000 NUM004 , DIRECCION019 , NUM020 , DIRECCION005 , Madrid. Estas facturas son del año 2.011, año en el que se amplía la familia de Lucas por la adopción de dos niños y parece deducirse que se aumenta su necesidad de seguridad.

La Inspección entiende que estos gastos no corresponden a la actividad desarrollada por DIRECCION000 . sino que pertenecen al ámbito personal o particular de Lucas . Un gasto no se considera una liberalidad y, por tanto,





*es deducible, si se halla correlacionado con los ingresos, concepto que puede interpretarse en el sentido de que el gasto."*

El art. 102 LGT viene a establecer la necesidad de que las liquidaciones sean motivadas, de manera que el interesado puede conocer cuáles son los elementos tenidos en cuenta por la Administración al dictar el acto. También la Ley 39/2015 establece semejante obligación con carácter general en sus artículos 35 y 88. Parece fuera de toda discusión, que las liquidaciones tributarias afectan directamente a derechos subjetivos e intereses legítimos de los particulares, por lo que deberán ser actos motivados.

La motivación cumple así una doble finalidad: evitar la arbitrariedad de la Administración, en la medida que debe dar cumplida explicación de su actuar, y en segundo lugar, permitir al interesado poder combatir mediante los correspondientes recursos el acto administrativo por motivos de fondo, o con pleno conocimiento de cuál ha sido el parecer y proceder de la Administración.

En este sentido, se ha venido destacando tanto por la jurisprudencia como por la doctrina, la estrecha conexión entre el requisito de la motivación y el derecho de defensa del obligado tributario. Pero la exigencia de motivación no se reduce a esa conexión. La obligación de motivar no está prevista sólo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración Tributaria así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas. La obligación de notificar los elementos básicos de las liquidaciones tributarias y, en general, de todos los actos administrativos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos, es consecuencia, a su vez, de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad enunciados por el apartado 3 del artículo 9 de la Constitución y que también desde otra perspectiva puede considerarse como una exigencia constitucional impuesta no sólo por el artículo 24.2 de la Constitución sino también por el artículo 103 de la propia Constitución que garantiza el principio de legalidad en la actuación administrativa.

Así lo expresa con claridad la STS 9 de julio de 2010:

*"Con carácter general, la motivación de los actos administrativos precisa, según reiterada doctrina del Tribunal Constitucional y jurisprudencia de este Tribunal Supremo, cuya reiteración excusa cita, de una explicación suficiente sobre las razones de la decisión adoptada –la asignación de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero– asequible al destinatario de los mismos, poniendo de manifiesto los motivos, concretos y precisos aunque no exhaustivos, de la resolución administrativa adoptada. Este conocimiento constituye la premisa esencial para que el receptor del acto administrativo pueda impugnar el mismo ante los órganos jurisdiccionales, y estos, a su vez, puedan cumplir la función que constitucionalmente tienen encomendada de control de la actividad administrativa y del sometimiento de ésta a los fines que la justifican, ex artículo 106.1 CE .*

*El cumplimiento de esta elemental exigencia de la motivación de los actos, con sucinta referencia a los hechos y fundamentos en que se basa, previsto en el artículo 54 de la Ley 30/1992 , se salvaguarda atribuyendo, en caso de incumplimiento, la severa consecuencia de la anulabilidad del acto administrativo inmotivado, prevista en el artículo 63.2 de la citada Ley . Ahora bien, esta ausencia de motivación puede ser un vicio invalidante, como hemos señalado, o bien una mera irregularidad en el caso de que no se haya producido ese desconocimiento de los motivos y razones en que se funda la decisión administrativa. Dicho de otra forma, debe atenderse a un criterio material en orden a determinar si efectivamente se ha cumplido, o no, la finalidad que exige la motivación de los actos, es decir, si el destinatario ha llegado a conocer las razones de la decisión adoptada por la Administración, evaluando si se le ha situado, o no, en una zona de indefensión, por limitación de su derecho de defensa."*

A la vista del contenido del acuerdo de liquidación cabe concluir que en el mismo se han puesto de manifiesto los motivos concretos y precisos de la resolución administrativa adoptada, lo que, según el Tribunal Supremo, es suficiente para entender motivado el acuerdo de liquidación, dado que se aprecia en la demanda que la entidad recurrente tiene pleno conocimiento de los motivos de la regularización y ha alegado sobre los mismos en el citado escrito, sin que se desprenda que haya sufrido indefensión alguna.

**SEPTIMO.-** El artículo 16 RDL 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLIS regula las operaciones vinculadas en el siguiente sentido:

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

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

*Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.*

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

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

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

*a) Una entidad y sus socios o partícipes .*

*b) Una entidad y sus consejeros o administradores .*

*c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco , en línea directa o colateral , por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes , consejeros o administradores .*

*d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo .*

*e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad , cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo .*

*f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad , cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.*

*g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco , en línea directa o colateral , por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas sociedades pertenezcan a un grupo .*

*h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.*

*i) Dos entidades en las cuales los mismos socios partícipes o sus cónyuges , o personas unidas por relaciones de parentesco , en línea directa o colateral , por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado , participen , directa o indirectamente , en , al menos , el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios .*

*j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.*

*k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.*

*l) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.*

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

*Existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio , con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.*

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

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

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

*c) Método del precio de reventa , por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes*



o , en su defecto , el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables , efectuando , si fuera preciso , las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

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

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

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

5 . La deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

6 . La deducción de los gastos derivados de un acuerdo de reparto de costes de bienes o servicios suscrito entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos :

a ) Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que en su caso sean objeto de adquisición , producción o desarrollo como resultado del acuerdo .

b ) La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad .

c ) El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes , estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios .

El acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se fijen .

7 . Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado.

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor normal de mercado de las operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso, así como a las operaciones realizadas en el período impositivo anterior, siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el impuesto correspondiente.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas.

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

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

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

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

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

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación o instado la tasación pericial, se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial o interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación o la promoción de la tasación pericial contradictoria interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

3º La firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan en los términos que reglamentariamente se establezcan.

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

5º Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

"2. Las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales se valorarán por su valor normal de mercado siempre que no determine una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor convenido o un diferimiento de dicha tributación.

Quienes realicen las operaciones señaladas en el párrafo anterior estarán sujetos a la obligación de documentación a que se refiere el artículo 16. 2 de esta Ley con las especialidades que reglamentariamente se establezcan."

Por otro lado, el art. 16 del Real Decreto 1777/2004, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, establece:

"Determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas: análisis de comparabilidad

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



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

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- d) Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.
- e) Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.

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

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

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

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

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

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

6. A efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto, más del 75 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.
- b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por 100 del resultado previo a que se refiere la letra a).
- c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

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

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

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



Según la doctrina tributaria, el art. 16.3 RIS sólo presume que el valor pactado por las partes es el de mercado en los casos en que un socio profesional, persona física, preste servicios a la sociedad en que participa, si se cumplen cumulativamente los siguientes requisitos :

- a) Que la entidad sea una empresa de reducida dimensión, esto es, que su cifra de negocios en el período impositivo haya sido inferior a 8.000.000 euros.
- b) Que se trate de una sociedad en la que más del 75% de sus ingresos en el ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales.
- c) Que la entidad cuente con los medios materiales y humanos adecuados para desarrollar su actividad profesional y
- d) Que el resultado del ejercicio, antes de deducir la retribución de los socios profesionales, sea positivo.

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

El Tribunal Supremo, en su Sentencia, de 13 de octubre de 2010, dictada en el recurso de casación 14/2009, determina que no se trata de una regla prevista para sociedades que tengan la condición de profesionales de acuerdo con la Ley 2/2007, de 15 de marzo, sino que podrá aplicarse a sociedades que ejerzan una actividad profesional, al menos en lo que represente el 75% de sus ingresos, sin que, por ello, se efectúe distinción alguna entre los ingresos provenientes de actividades profesionales o los que procedan de ingresos financieros o los relativos a beneficios extraordinarios.

Es decir, la modificación legal, que se produjo en su día con la incorporación del precepto controvertido, crea una especialidad para las entidades cuyos ingresos procedan mayoritariamente de actividades profesionales, frente a las sociedades que realicen actividades empresariales, que se diferencia de la regla específica, esto es, de la obligatoriedad para las partes de valorar en sus propias declaraciones aquellas concretas operaciones vinculadas a valor de mercado, y, además, supone la inaplicación de la regla general, pues también impide a la administración valorar tales operaciones a valor normal de mercado, en tanto que presunción iure et de iure. Esto es, la presunción que contiene el art. 16.6 RIS supone la excepción tanto de la regla específica como de la regla general de operaciones vinculadas, aceptándose cualquier valoración subjetiva que hubieran convenido o acordado las partes vinculadas, lo que, en la práctica, viene a establecer un régimen más favorable para este tipo de operación vinculada que para las demás. Eso sí, es imprescindible cumplir con todos los requisitos que el texto legal impone para ello.

Deben así de cumplirse unos requisitos objetivos, no excluyentes, para que la entidad pueda favorecerse con la no aplicación de la valoración a precio de mercado de las operaciones vinculadas, y que son que más del 75% de los ingresos de la sociedad procedan del ejercicio de actividades profesionales, y que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades.

**OCTAVO.-** Lo expresado más arriba nos lleva al examen de si la entidad actora cumplía esos requisitos y a comprobar si fue correcta la valoración efectuada por la administración, de la operación vinculada, de acuerdo con las reglas del art. 16. 4 1º a) TRLIS.

En tal sentido, debemos de partir de los siguientes datos que constan en el expediente administrativo:

D. Lucas era, en los ejercicios objeto de este recurso, administrador solidario y único partícipe de la entidad DIRECCION000 La actividad de D. Lucas era la de artista, y en especial cantante, y estaba dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, en actividad "Artística", epígrafe 019, actividades cine, teatro y circo.

Su domicilio fiscal era en la CALLE000 NUM011 de Madrid que coincidía con el del despacho de abogados DIRECCION020 que prestaba sus servicios al Sr. Lucas y a la serie de sociedades en las que participaba.

La vivienda habitual del Sr. Lucas se encontraba en la AVENIDA000 número NUM004 , NUM009 , de DIRECCION005 .

D. Lucas ostentaba el 100% de las participaciones de la sociedad DIRECCION016 ., sociedad holandesa, con domicilio social en DIRECCION017 NUM007 , Amsterdam (Países Bajos).

A su vez, D. Lucas ostentaba el 5% de las participaciones de DIRECCION000 y DIRECCION016 el 95% restante de la citada sociedad.



Por otra parte, DIRECCION000 detentaba el 90% de las participaciones de DIRECCION001 y del restante 10% era titular DIRECCION023, que era una sociedad participada, a su vez, en un 99% por DIRECCION000. DIRECCION000, actora en este recurso estaba dada de alta en dos epígrafes del IAE: Empresarios del espectáculo, epígrafe 965.4 y Otras ediciones ncop., epígrafe 476.9.

El administrador solidario de DIRECCION000 era Lucas.

El domicilio fiscal de la entidad actora era también el de su administrador en la CALLE000 número NUM011 de Madrid.

No consta que DIRECCION000 tuviese en los ejercicios inspeccionados ningún tipo de medios materiales o personales para desarrollar las actividades que son objeto de regularización, relativas a las actuaciones artísticas del Sr. Lucas, ni respecto a la gestión de los royalties y demás derechos provenientes de su actividad artística.

En tal sentido, ha sido aportado por la entidad actora en el expediente administrativo un contrato, de 1 de julio de 2001, por el que DIRECCION007 asume las funciones de representación, dirección y organización de la actividad profesional del Sr. Lucas y se compromete a negociar y gestionar los contratos relativos a los conciertos, giras, actuaciones, merchadising, intervención en medios de comunicación... del Sr. Lucas. Y consta la facturación por la realización de todos esos servicios a DIRECCION000.

También aparece en el expediente administrativo otro contrato, de 28 de diciembre de 2004, por el que DIRECCION000 cede a DIRECCION001, en exclusiva, la organización, producción y explotación de conciertos de D. Lucas.

Por otra parte, también figura en las actuaciones inspectoras un contrato, de 26 de septiembre de 2002, de DIRECCION000 con DIRECCION012, en el que se compromete esta última entidad a cubrir los catálogos editoriales integrados de D. Lucas y otros autores, DIRECCION000, DIRECCION011, DIRECCION009, DIRECCION008, DIRECCION010 y DIRECCION014, que incluía todos los trabajos musicales de D. Lucas.

De todo ello se desprende que la entidad actora no disponía de ningún tipo de medios materiales o personales para desarrollar su actividad, ya que no los ha acreditado a lo largo de las actuaciones, y tal como se desprende de los contratos que había celebrado con otras entidades, tanto la gestión y organización de toda la actividad artística del Sr. Lucas, como la de la gestión de sus royalties y derechos editoriales, se realizaba, respectivamente, a través de las sociedades DIRECCION007 y DIRECCION012.

Consta también en las actuaciones que la entidad actora tuvo unos ingresos de 4.557.078,05 € en 2010 y de 715.208,55 € en 2011, además de unas entradas, denominadas invisibles por la AEAT, de 3.622.471,68 € y unas salidas, por el mismo concepto, de 753.106,53 €. Las entradas se registraban bajo el concepto "Derechos de autor" y "Otros servicios culturales, recreativos, deportivos" y provenían de Holanda y de diversos países americanos.

Por el contrario, D. Lucas obtuvo de la entidad DIRECCION000 unas retribuciones por actividades económicas de 509.420,26 € en 2010 y de 195.106,94 € en 2011.

DIRECCION000 era la que firmaba los contratos, emitía las facturas y cobraba por las actuaciones del Sr. Lucas en el extranjero.

DIRECCION001 era la sociedad mediante la que el Sr. Lucas llevaba a cabo sus actividades artísticas en España y su domicilio también era en la CALLE000 número NUM011 de Madrid.

El valor de mercado de la operación vinculada se ha obtenido por la administración por la diferencia entre los ingresos provenientes de todas esas actividades y los gastos derivados de actividades financieras y gestión en sus participadas (préstamos intragrupo, ingresos y gastos financieros, provisiones por depreciación de valores...) y se descontó también lo abonado a D. Lucas como retribuciones de sus actividades económicas.

Se incoaron por la inspección dos actas, una por la corrección valorativa de la operación vinculada y otra por el resto de elementos de la obligación tributaria y a su vez, también se extendieron dos actas con el Sr. Lucas respecto a la corrección valorativa de la operación vinculada y otra respecto a los ingresos no declarados.

De todo ello se desprende que la retribución convenida con el socio era inferior al 85 % del beneficio social de la actora y los ingresos procedentes de las actividades profesionales del socio no superaron el 75% de los ingresos de la sociedad en ninguno de los ejercicios que nos ocupan.

Además, otro de los requisitos ineludibles, para que pueda ser aplicado el art. 16.6 RIS, es que la sociedad cuente con medios personales y materiales para ejercer su actividad y, sin embargo, a la vista de lo expresado más arriba, y de que la entidad actora realizaba todas sus actividades a través de otras sociedades, y de que



no ha probado la existencia de tales medios, ni en las actuaciones administrativas, ni en este recurso, debe concluirse la inexistencia de los citados medios personales y materiales.

Todo ello pone de relieve que nos encontramos ante un entramado de sociedades puestas al servicio de una inferior tributación en el Impuesto sobre Sociedades para eludir la tributación del socio por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La sociedad actora no ejercía actividad profesional alguna y la misma se desarrollaba por su socio D. Lucas , ya que todos los contratos efectuados por la misma tuvieron como finalidad el desarrollo de la actividad profesional del Sr. Lucas y fueron realizados, exclusivamente, en función de esa actividad, de forma que la actividad se podría haber desarrollado directamente por la persona física, sin necesidad de interponer sociedad alguna para ello, en cuanto que la sociedad no aportaba actividad profesional alguna, por lo que, como ya hemos señalado tantas veces en recursos similares ( Sentencia de esta Sección Quinta dictada en el recurso 997/2013, de 20 de enero de 2016; Sentencia dictada en el recurso 257/2018 de 22 de enero de 2020 o Sentencia dictada en el recurso 997/2019, de fecha 13 de enero de 2021), se trataba de servicios personalísimos, a los que la sociedad no añadía o aportaba ningún valor añadido.

Es evidente que no existe ninguna prohibición legal en relación a la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero lo que no ampara la norma es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, con la única finalidad de reducir la imposición directa del profesional, de ahí, precisamente, que se establezcan las reglas especiales para la valoración de las operaciones vinculadas. En este caso, quien aportaba valor a DIRECCION000 y por lo que se contrataba con esa entidad era porque el Sr. Lucas iba a realizar una concreta actividad artística, sin que se otorgase valor alguno a la actividad de la entidad actora.

Así se desprende de diversos contratos aportados como, a título de ejemplo, el contrato de 26 de marzo de 2010, con DIRECCION030 , para la celebración de conciertos musicales del Sr. Lucas , en el que se contrata a la entidad actora pero lo único que realmente importaba y constituía la base del contrato era la actuación del socio. Y lo mismo cabe decir del contrato celebrado el 29 de septiembre de 2010 con DIRECCION031 , o con DIRECCION032 , el 15 de agosto de 2011.

De ahí que la concusión final sea que los servicios entre la entidad actora y D. Lucas fueron prestados entre partes vinculadas y debían de ser valorados según lo previsto en el art. 16 TRLIS en relación con el 16 RIS.

De ahí que sea perfectamente adecuado a derecho que se impute al socio, persona física, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el 100% de los ingresos de la sociedad, ya que no hubiera procedido regularización alguna si hubiese existido una remuneración de la sociedad al socio a valor de mercado y ello es una consecuencia de la regulación legal de las operaciones vinculadas y la valoración mediante el método del precio libre comparable, previsto en el art. 16. 4. 1 a) TRLIS por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables.

Se entiende correcto, en consecuencia, el método del precio libre comparable utilizado por la AEAT, para valorar las operaciones vinculadas, al tener en cuenta, precisamente, el importe de los ingresos procedentes de los contratos celebrados con terceros independientes, deduciendo a continuación, para determinar la cuota, los gastos acreditados de la sociedad, ya que, como hemos visto, era imposible la aplicación de lo previsto en el art. 16.4 RIS, al no contar la sociedad con medios materiales o humanos.

**NOVENO.-** Debemos de pasar ahora al examen de los gastos reflejados en determinadas facturas cuya deducción como gastos en el Impuesto sobre Sociedades se niega por la AEAT por tratarse de gastos no afectos a la actividad, al ser gastos personales del socio único de la misma, o bien por no estar acreditada la relación exclusiva con la actividad o tratarse de gastos que responden a una utilización simultánea en actividades profesionales y personales del socio.

Para resolver las cuestiones debatidas en relación a los gastos cuya deducción se pretende hay que partir de lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , señala en su art. 10.3 : *"En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas"* . Además, el art. 14.1.e) del mismo texto legal, después de hacer referencia a las liberalidades, señala que serán deducibles todos aquellos gastos que se hallen correlacionados con los ingresos.





Así, se proclama la correlación entre ingresos y gastos, aunque para admitir el carácter deducible de un gasto hay que cumplir el requisito de inscripción contable, exigido en el art. 19.3 del mencionado texto, que establece: *"No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente"*.

Por último, en lo que aquí importa, el art. 133.1 de dicha Ley, relativo a las obligaciones contables, dispone: *"Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen"*.

Estas normas conducen al Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, que regula las obligaciones de facturación que incumben a los empresarios y profesionales, a cuyo tenor los gastos necesarios para la obtención de los ingresos deben justificarse mediante "factura completa", la cual tiene que estar numerada y debe incluir la fecha de su expedición, nombre y apellidos, razón o denominación social del expedidor y del destinatario, así como la descripción de la operación y su importe.

Aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión de facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, requisito indispensable para poder afirmar que los bienes adquiridos o los servicios prestados se han utilizado en el desarrollo de operaciones sujetas al impuesto.

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de marzo de 2015, dictada en el recurso 650/2013, recuerda que: *"el derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial pueda formarse sobre la base de una prueba indiciaria; si bien para que esta prueba pueda desvirtuar dicha presunción debe satisfacer las siguientes exigencias constitucionales: los indicios han de estar plenamente probados -no puede tratarse de meras sospechas- y se debe explicitar el razonamiento en virtud del cual, partiendo de los indicios probados, se ha llegado a la conclusión de que el imputado realizó la conducta infractora; pues, de otro modo, ni la subsunción estaría fundada en Derecho ni habría manera de determinar si el producto deductivo es arbitrario, irracional o absurdo, es decir, si se ha vulnerado el derecho a la presunción de inocencia al estimar que la actividad probatoria puede entenderse de cargo."*

En parecidos términos se ha pronunciado el Tribunal Europeo de Derecho Humanos, que también ha sostenido que: *"no se opone al contenido del artículo 6.2 del Convenio la utilización de la denominada prueba de indicios (STEDH de 25 de septiembre de 1992, caso Phan Hoang c. Francia, § 33; de 20 de marzo de 2001, caso Telfner c. Austria, § 5); si bien, cuando se trata de la denominada prueba de indicios la exigencia de razonabilidad del engarce entre lo acreditado y lo que se presume cobra una especial trascendencia, pues en estos casos es imprescindible acreditar no sólo que el hecho base o indicio ha resultado probado sino que el razonamiento es coherente, lógico y racional. Es ésta, como destacábamos en la sentencia antes citada de 6 de noviembre de 2013 (casación 2736/2010), la única manera de distinguir la verdadera prueba de indicios de las meras sospechas o conjeturas, debiendo estar asentado el engarce lógico en una "comprensión razonable de la realidad normalmente vivida y apreciada conforme a los criterios colectivos vigentes" (SsTC 45/1997, de 11 de marzo, F. 5; 237/2002, de 9 de diciembre, F. 2; 135/2003, de 30 de junio, F. 2, entre otras)."*

De ahí que el art. 106.1 LGT establece que *"en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa"*, y por ello el art. 108.2 de la misma Ley determina que: *"para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano"*.

En todo caso, la valoración de la fuerza probatoria de los documentos privados que se aporten por los interesados debe realizarse al amparo de lo que dispone el art. 1227 del Código Civil, para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

Por último, en relación por la prueba de presunciones, el art. 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establece que a partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Así pues, la prueba indiciaria requiere dos elementos: que los hechos constitutivos del indicio o hecho base estén completamente acreditados y que entre tales hechos y la consecuencia extraída exista una relación lógica, entendida como elemento de racionalidad, de forma que el límite de la prueba de presunciones viene impuesto por el rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad.

De las normas y doctrina expuestas se infiere que para la deducción de un gasto no es suficiente la expedición de factura completa, la contabilización del gasto y la justificación del pago, sino que es preciso, además, que el sujeto pasivo demuestre la adquisición del bien o la prestación del servicio que motiva el pago para acreditar su afectación directa a la actividad empresarial o profesional sujeta al impuesto. En definitiva, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para probar los hechos que atribuyen carácter deducible a un gasto.

**DECIMO.-** Tal como ya hemos expresado en la Sentencia dictada en el recurso 1327/2019, respecto de la deducción de cuotas de IVA en relación a las mismas facturas de gastos, en el acuerdo de liquidación se especifica un listado de todas las facturas controvertidas, su entidad emisora y su importe. Y además, se señalan por la administración los motivos por los que no se admite la deducción de las mismas, teniendo en cuenta que los gastos siempre deben de ir asociados a los ingresos y a la actividad desarrollada por la sociedad.

Las facturas emitidas por Jacobo y Juan se refieren a tratamientos de fisioterapia y entrenamiento físico, que no están relacionados con la actividad desarrollada por la sociedad actora, al tratarse de evidentes gastos personales de su socio y administrador único.

Las facturas de DIRECCION003 y DIRECCION004 . Corresponden a la instalación de un circuito cerrado domótico de televisión.

En las facturas aportadas por la entidad actora consta como concepto: "SERVICIO AUXILIAR DE CONTROL EN LA VIVIENDA DE Lucas SITA EN LA AVENIDA000 Ns NUM004 - DIRECCION019 - NUM020 , DURANTE EL MES DE AGOSTO DE 2011. 1 AUXILIAR - SERVICIO 24 HORAS - 31 DÍAS - 240'00 C/DÍA/AUX".

Resulta claro, nuevamente, que se trataba de un servicio de seguridad prestado en la vivienda particular del socio y administrador solidario D. Lucas , sin que tuviese relación con la actividad de la entidad actora. El hecho de que la entidad actora manifieste que tenía arrendada una parte de la vivienda para su actividad, solo se refleja en un documento privado de arrendamiento con la eficacia y prueba que dichos documentos tienen, según lo previsto en el art. 1227 CC y en todo caso, se trataría de servicios utilizados simultáneamente para satisfacer necesidades privadas y profesionales.

Por lo que respecta a los gastos asociados al renting de un vehículo Audi, cabe señalar que la propia entidad actora reconoce que el conductor habitual del vehículo era D. Imanol , sin que se nos aclare en la demanda cual era la relación laboral del Sr. Imanol con la entidad actora y en qué consistían sus funciones en la sociedad, y sin que consten nóminas o medios de pago de las mismas, no negándose por la actora que, tal como señala la AEAT, el Sr. Imanol tenía su domicilio fiscal en el domicilio del Sr. Lucas , en la AVENIDA000 NUM004 de la Urbanización DIRECCION019 de Madrid. Además, en la póliza de seguro del vehículo constaba como uso "particular".

El resto de gastos relativos a reparaciones de un vehículo marca Toyota y otro marca Mercedes también deben de rechazarse, ya que no consta su afectación, en ningún porcentaje, a la actividad. La AEAT pone de manifiesto en la liquidación que los viajes profesionales del Sr. Lucas y de sus músicos se realizaban con la Agencia de DIRECCION015 mediante vehículos de alquiler con conductor y no se ha acreditado por la entidad actora ningún tipo de desplazamiento efectuado con esos vehículos en relación con su actividad.

Respecto de las facturas de DIRECCION006 , relativas a la compra de productos ibéricos, aparte de que no son deducibles los gastos de representación y regalos, no consta acreditada ninguna relación de esos gastos con los ingresos de la sociedad.

Por último, por lo que respecta a las facturas de Finca de DIRECCION002 , consta que se giraron por supuestos servicios de dirección y administración de D. Lucas y D<sup>a</sup> Florinda , sin que se nos aclare en la demanda en qué consistieron esos supuestos trabajos que la entidad Finca de DIRECCION002 prestó a la entidad actora a través, en uno de los casos, precisamente, de su propio socio único y administrador solidario, con lo que tampoco consta la relación de esas facturas con la actividad de la entidad actora.

En definitiva, el examen de las facturas controvertidas permite constatar que es correcta la negativa de la administración a la deducción de gastos en el Impuesto sobre Sociedades y que procede, en consecuencia, la íntegra desestimación del recurso y la confirmación de la Resolución del TEAR.

**UNDECIMO.-** Las costas procesales causadas deben ser impuestas a la entidad actora, al ser desestimado el recurso, conforme a lo previsto en el art. 139 LJ.

A los efectos del número 4 del artículo anterior, la imposición de costas se fija en la cifra máxima, por todos los conceptos de 4.000 euros más IVA, en caso de devengo de este impuesto, en consideración al alcance y



dificultad de las cuestiones suscitadas, y sin perjuicio de las costas que hayan podido imponerse a lo largo del procedimiento.

## FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos íntegramente el recurso contencioso administrativo interpuesto por DIRECCION000 , representada por la Procuradora D<sup>a</sup> SONIA LÓPEZ CABALLERO contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 29 de mayo de 2019, en las reclamaciones económico administrativas NUM000 y NUM001 , Resolución que confirmamos, por ser conforme a derecho, con imposición de las costas procesales causadas a la entidad actora, hasta el límite establecido en el último fundamento jurídico.

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 2610-0000-93-1328-19 (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 2610-0000-93-1328-19 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.